

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»
КАФЕДРА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА ОБЛІКУ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ»
для спеціальностей 071 «Облік і оподаткування»,
другого (магістерського) рівня
денної і заочно-дистанційної форми навчання

Харків – 2017

Конспект лекцій Організація і методика аудиту для спеціальностей
071 «Облік і оподаткування», другого (магістерського) рівня денної і заочно-
дистанційної форми навчання, 2017 року- 72с.

Розробник: Мардус Н.Ю. ., доцент кафедри економічного аналізу і обліку,

МЕТА, КОМПЕТЕНТНОСТІ, РЕЗУЛЬТАТИ НАВЧАННЯ ТА СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА СХЕМА ВИВЧЕННЯ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ»

Мета: формування у студентів базових теоретичних знань та практичних навичок організації і методики проведення аудиту, організації роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.

Компетентності:

1) Здатність до пізнання теоретичних, методичних та практичних положень контрольного процесу та застосування міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг з дотриманням вимог професійної етики

2) Здатність формулювати завдання, розробляти методики та впроваджувати сучасні методи фінансового та управлінського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі стратегічними цілями підприємства

Здатність здійснювати діяльність з консультування власників, менеджменту підприємства та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування.

Результати навчання:

1) Розуміти порядок організації формування інформації за стадіями облікового процесу, управління якістю обліку і контролю з урахуванням професійного судження.

2) Демонструвати знання податкового законодавства, вміння обґрунтовувати вибір оптимальної системи оподаткування діяльності суб'єкта господарювання, здійснювати податкові розрахунки та формувати податкову звітність.

Використовувати знання з міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг з дотриманням вимог професійної етики в професійній діяльності.

Тема 1. Предмет, метод і об'єкти організації та методики аудиту

1.1. Аудит, його мета та завдання

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Слово “аудит” латинського походження й означає “слухати». Термін “аудит” у сучасному світі використовують у трьох значеннях, а саме :

аудит – окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;

аудит – окрема функція управління — функція незалежного фінансового контролю (експертизи) ;

аудит – економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі.

Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій.

Проблемні питання аудиту:

- зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності;
- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю та рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо;
- брак міжнародного досвіду;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність типових форм документів з аудиту.

Переваги аудиту порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю:

- надання консультацій та роз'яснень щодо бухгалтерської інформації про економічні процеси, розуміння яких ускладнено постійними змінами і доповненнями законодавства, а також значної кількості підзаконних актів, незнання яких може викликати такі штрафні санкції, а як наслідок - банкрутства;
- повідомлення і роз'яснення економічної інформації особам, які приймають управлінські рішення;
- поєднання інтересів працівників, які складають звіти, і осіб, яким ця інформація призначена;
- поєднання різних сфер економічних процесів.
- захистити економічних інтересів господарюючого суб'єкту;
- економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату та надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;
- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок.

Мета аудиту — висвітлення аудитором висновку (думки) про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах.

Основні завдання аудиту – збирання та оброблення достовірної інформації про господарсько–фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків та надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

1.2. Міжнародні стандарти та національні нормативи аудиту

Робота аудитора ведеться відповідно до документів, об'єднаних у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) аудиторські стандарти (нормативи).

Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх професійних обов'язків з проведення аудиту. Вони визначають основні принципи діяльності, яких повинні дотримуватися аудитори в процесі здійснення аудиторських процедур.

Рішенням Аудиторської палати України (АПУ) № 73 від 18.12.1998 р. затверджено 32 національних нормативи аудиту.

1.3. Види аудиту

Розрізняють основні види аудиту:

- 1) добровільний і обов'язковий.

Добровільний (ініціативний) аудит здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий аудит проводиться відповідно до Закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності. За Законом України "Про аудиторську діяльність" і доповненнями до нього встановлено обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту, а також визначено перелік підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Обов'язковий аудит спрямований на захист інтересів підприємств і держави від навмисного перекручення показників бухгалтерського балансу і фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Обов'язковий аудит можна назвати регламентованим, бо його проведення обумовлене законодавчими і нормативними актами, в яких визначено категорії підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці.

- 2) внутрішній і зовнішній.

Внутрішній аудит — удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання. Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради.

Зовнішній аудит – незалежна оцінка господарсько-фінансової діяльності, яка переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання з розробкою пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання.

3) первинний і повторюваний (узгоджений).

Первинний аудит здійснюється аудитором або аудиторською фірмою, коли вони вперше проводять перевірку на даному підприємстві.

Погоджений (повторюваний) аудит проводиться однією аудиторською фірмою у одного клієнта на основі постійної співпраці (більш, ніж 5 років).

4) Залежно від поставлених цілей і змісту інформації, яка аналізується, виділяють аудит фінансової звітності і аудит господарської діяльності.

Аудит фінансової звітності має на меті перевірку правильності її складання відповідно до встановлених Положеннями (стандартами) ведення бухгалтерського обліку і формами надання обов'язкової звітності.

Метою аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності роботи) є систематичний і всебічний аналіз економіки підприємства або певного виду його діяльності, наприклад, інвестиційної, маркетингової та т. п. Завданням такого аудиту є розробка рекомендацій щодо поліпшення діяльності всього підприємства або окремого структурного підрозділу.

Також надаються аудиторські послуги у формі аудиту, експертиз, консультацій із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

1.4. Предмет, об'єкти і метод аудиту

Предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільне необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства.

Іншими словами, предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами.

Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю, а саме, економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Під методом аудиторської діяльності розуміють комплекс прийомів і способів дослідження використаних при вивченні об'єктів, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини.

В аудиті застосовуються загальнонаукові методичні прийоми дослідження: спостереження й експеримент, ідеалізація і формалізація, аналіз та синтез, індукція та дедукція, гіпотеза й аналогія, вимірювання та обчислення, опитування і порівняння тощо.

При цьому джерелами інформації є: первинні документи, у тому числі технічні носії інформації, реєстри синтетичного й аналітичного бухгалтерського фінансового обліку (книги, журнали, оборотні відомості, та ін.); фінансова, податкова, статистична й оперативна звітність тощо.

Рекомендована література:

1. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-XII від 22.04.1993р. // Закони України. Т.5. – К.: Ін-т Законодавства Верховної Ради України, 1996. – С. 103-112.
2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К.: Знання, КОО, 2000. – С.19-27.
3. Аудит: Учебник для вузов /В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С.26-37.
4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. –К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. –С.10-24.
5. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. —С.8-14.
6. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко: заред. Л. Л. Яковлева. – Х.: НТУ«ХП», 2014. – 178 с.

Тема 2 Організація діяльності і контроль якості роботи аудиторської фірми і праці аудиторів

2.1. Організація аудиторської діяльності в Україні

Згідно із ст.3 ЗУ “Про аудиторську діяльність” поняття “аудиторська діяльність” містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України (АПУ), яка відповідно до законодавства є неурядовим органом.

АПУ створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування. Вона є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

АПУ здійснює сертифікацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Затверджені АПУ норми і стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами, установами та організаціями.

Основними завданнями АПУ є:

- організація через аудиторські фірми незалежного контролю суб'єктів підприємницької діяльності;
- надання методичної допомоги аудиторським фірмам (розробка і затвердження нормативів, положень щодо сертифікації тощо);
- надання суб'єктам підприємницької діяльності методичної допомоги з питань обліку, аналізу, контролю;
- підготовка та підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів

- здійснює сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів;
- веде офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм (юридичних осіб) і аудиторів-підприємців (фізичних осіб) — суб'єктів підприємницької діяльності.

2.2. Організація роботи аудиторського підприємства

Сертифікат аудитора засвідчує професійну придатність фахівця здійснювати аудит фінансової звітності та інші види аудиту. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку.

Аудиторська фірма - це організація, яка зареєстрована як суб'єкт аудиторської діяльності, тобто отримала право на здійснення своєї діяльності на території України, і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторську фірму можна створити на основі будь-яких форм власності. Частки засновників-аудиторів у статутному капіталі фірми не можуть бути меншими ніж 70% від його загальної величини.

Основні функції аудиторської фірми:

- експертна оцінка фінансово-господарської діяльності та стану майна суб'єкта підприємницької діяльності, в основному, під час передачі його в оренду, приватизації, у випадках збитковості чи банкрутства;
- перевірка достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності за період дослідження;
- прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінювання перспективи його розвитку, розробка заходів для ліквідації збитковості та підвищення ефективності виробництва;
- інформаційне, наукове і методичне забезпечення діяльності підприємств на договірних засадах із замовниками;
- упорядкування обліку і звітності, коли підприємство-клієнт не в змозі організувати облік і звітність за відсутності кваліфікованих спеціалістів або з інших мотивів, при цьому аудитори складають баланс, фінансову звітність, облікові регістри на підставі первинних документів (відновлюють кількісно-сумовий облік);
- консультації (в усній і письмовій формі) з питань обліку, права, оподаткування, розрахунків, зовнішньоекономічних операцій за відповідну плату тощо.

2.3. Методологічні принципи аудиту:

Методологічні принципи аудиту:

- планування аудиту;
- обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідоцтв, а також системи внутрішнього контролю;
- визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- дотримання методики і техніки аудиту, оцінювання ризиків та вибору даних;

- аналіз інформацій і формування висновків;
- відповідальність за результати аудиту;
- повне інформування клієнта.

Принципи відповідають вимогам міжнародних нормативів аудиту. Від дотримання цих етичних принципів залежить авторитет фахівця, його професійна придатність виконувати найскладніші завдання.

Права аудиторів:

- перевіряти документи, реєстри бухгалтерського фінансового обліку та іншу документацію;
- отримувати від підприємства пояснення і додаткові дані, необхідні для перевірки;
- отримувати від третіх осіб інформацію, необхідну для аудиту;
- проводити інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів;
- залучати до перевірки на договірних засадах фахівців;
- проводити аналіз, надавати консультації з питань обліку, права, консолідації і трансформації звітності;
- надавати послуги щодо оцінки майна, проведення експертизи комп'ютерних програм бухгалтерського фінансового обліку;
- самостійно визначати форми і способи аудиту;
- займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторські фірми, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку тощо.

Обов'язки аудиторів:

- доброякісно перевіряти стан бухгалтерського фінансового обліку та звітності замовника, їх достовірність;
- належним чином надавати аудиторські послуги;
- повідомляти власникам, уповноваженим ними особам, замовникам про виявлені під час аудиту недоліки в обліку і звітності;
- зберігати в таємниці отриману під час аудиту інформацію;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства та ін.

Рішенням суду або арбітражу аудитор може бути позбавлений сертифіката у випадках:

- проведення ним робіт, непередбачених сертифікатом;
- використання інформації про замовника для своєї підприємницької діяльності;
- розголошення інформації про фінансовий стан замовника.

Розподіл і планування праці аудиторів здійснюється на підставі нормативів аудиту:

- планування аудиту;
- контроль якості роботи аудитора;
- основні принципи, що регулюють аудит.

Загальні вимоги аудиту:

1. Перевірка повинна виконуватися особою або особами, які мають відповідну підготовку і досвід роботи в якості аудитора

2. Незалежність висновком аудитора або аудиторів повинна забезпечуватися з усіх питань, які стосуються проведення перевірки.

3. У ході перевірки і складання висновку аудитора повинен бути виявлений відповідний рівень професійного ставлення до справи.

Вимоги до процедури аудиту:

1. Необхідно скласти план перевірки та контролювати роботу допоміжного персоналу, якщо він є.

2. Аудитор повинен мати достатнє уявлення про структуру внутрішнього контролю для того, щоб скласти план своєї роботи, визначити характер, кількість перевіряємих показників, термін перевірки.

3. В ході аудиту шляхом інспектування, спостережень, опитувань, вивчення документів повинен бути зібраний матеріал, який в достатній мірі підтверджує дані для складання висновку про фінансову звітність.

Вимоги до звіту аудитора:

1. У ньому повинно бути вказано, чи відповідає фінансова звітність загальноприйнятим стандартам обліку.

2. У звіті повинні бути відображені обставини, які зумовили неможливість використання загальноприйнятих стандартів обліку в звітному році на відміну від попереднього періоду.

3. Інформація, включена до фінансової звітності, вважається відповідає встановленим вимогам, якщо інше не вказано в звіті аудитора.

4. У звіті аудитора повинен бути представлений висновок про фінансову звітність в цілому або зроблено заяву про те, що висновок не може бути складено. Якщо висновок про фінансову звітність в цілому не може бути складено, повинні бути зазначені причини. У всіх випадках, коли фінансова звітність підтверджується висновком аудитора, необхідно чітко вказати ступінь його відповідальності і характер аудиторської роботи.

Розподіл і планування праці аудиторів залежить також від вибраних підходів до проведення аудиту.

Можна виділити наступні підходи:

1. Паралельний - сутність цього підходу полягає у тому, що окремі аудитори перевіряють окремі об'єкти; аудиторський звіт (акт) та аудиторський висновок формуються простим складанням матеріалів перевірки окремих об'єктів аудиту.

2. Паралельно-послідовний варіант - проведення аудиту може мати два різновиди. За першого різновиду окремий аудитор перевіряє один або кілька логічно пов'язаних між собою об'єктів аудиту. При цьому аудиторський звіт (акт) і аудиторський висновок узагальнюються керівником робіт. Другий різновид передбачає просте складання матеріалів перевірки кожного об'єкта.

Серед переваг слід визнати те, що паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту сприяють спеціалізації аудиторів за окремими об'єктами аудиту, що забезпечує дуже швидке і помітне підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів, якості перевірки окремих його об'єктів,

скорочення часу на проведення, підвищення якості перевірок у цілому (в основному за умов паралельно-послідовного варіанта проведення аудиту).

Недоліки цих методів полягають у тому, що не завжди бездоганно проведена перевірка окремих об'єктів забезпечує дійсну картину фінансового стану підприємства. Даний варіант найбільш виграшний із позицій підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

3. Послідовний варіант полягає в тому, що один аудитор (кілька аудиторів) виконує весь комплекс робіт аудиторської перевірки підприємства. Такий варіант потребує висококваліфікованих фахівців та може забезпечувати гарантовано високу якість проведення аудиту.

Перевагою такого варіанта є також і те, що аудитор працює з підприємством індивідуально, знає його негативні та позитивні сторони і може кваліфікованіше надавати йому аудиторські й консультативні послуги.

Недоліком цього варіанта проведення аудиту є, по-перше, неефективне використання висококваліфікованих працівників, по-друге, тривалі строки виконання аудиту найдовші і, по-третє, цей варіант має обмежені можливості щодо підготовки спеціалістів й обміну досвідом.

Аудит як вид підприємницької діяльності відносять до інтелектуальної діяльності.

Кодекс професійної етики аудиторів визначає принципи етики аудитора. Він включає ряд принципів службової поведінки та ставлення до виконання фахових обов'язків: незалежність суджень, об'єктивність висновків, конфіденційність, чесність і сумлінність, почуття обов'язку, відкритість, доброзичливе ставлення, компетентність і високий професіоналізм, організованість і добросовісність.

Рекомендована література:

1. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-XII від 22.04.1993р. // Закони України. Т.5. – К.: Ін-т Законодавства Верховної Ради України, 1996. – С. 103-112.

2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К.: Знання, КОО, 2000.-С.19-27.

3. Аудит: Учебник для вузов /В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.-С.26-37.

4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. –К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.-С.10-24.

5. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002.—С.8-14.

6. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко: заред. Л. Л. Яковлева. – Х.: НТУ«ХП», 2014. – 178 с.

Тема 3. Організація процесу аудиторської перевірки фінансової звітності та її інформаційного забезпечення

3.1. Порядок розробки планів та програм аудиту

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку).

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю і направлене на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ритмічне завантаження аудитора роботою, на перевірку виконання договірних зобов'язань, формування портфеля замовлень.

Планування аудиту визначає основні напрями підготовки плану і програми аудиту з урахуванням масштабів діяльності та особливостей об'єкта аудиту.

Планування — це процес вироблення аудиторської стратегії. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки.

Процес планування передбачає:

- попереднє планування аудиту, складання загального плану аудиту і визначення загальної стратегії перевірки;
- складання програми аудиторської перевірки;
- складання аудитором графіку перевірки і контролю основних етапів операції де необхідно докладно перерахувати процедури, які необхідно здійснити під час операції;
- складання планів перевірок в межах часу, необхідного клієнту і аудитору, і є підставою для встановлення гонорару тощо;

3.2. Стадії, етапи і процедури аудиту

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить аудиторський процес.

Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна і завершальна.

Початкова (підготовчо-узгоджувальна) стадія зосереджується стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку, а саме:

- визначення структури, номенклатури продукції, видів послуги;
- перспектив розвитку підприємства;
- обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, проблемних напрямів аудиту;
- оцінки ступеня ризику;
- попереднього варіанта загального плану і програми аудиторської перевірки, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців;
- установлення планового рівня суттєвості;

- узгодженні із замовником плану перевірки, обсягу робіт, термінів їх проведення, форми представлення результатів аудиту;
- узгодженні рівня відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначенні вартості аудиторських послуг;
- закріпленні досягнутих домовленостей між аудиторською фірмою та замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- підготовці необхідної нормативно-правової бази для перевірки.

Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві і включає етапи:

- безпосередньо проведення аудиту (виконуються аудиторські послуги);
- підготовка підсумкової аудиторської документації.

Метою цього етапу аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо в бухгалтерському балансі та інші дані в супутній фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від результатів двох попередніх етапів.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на цій стадії аудиту:

- аналітичні процедури ;
- процедури перевірки окремих елементів балансу.

Аналітичні процедури проводяться на основі достовірної фінансової інформації з метою оцінювання фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту:

- слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку;
- обговорюється додаткова документація, що передається замовнику;
- передається аудиторський висновок.

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки й аудиторського комітету щодо недоліків структури внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок впливають на суб'єкт підприємницької діяльності у справі оптимізації та нормативно-правового регулювання.

3.4.Процедури аудиту

Аудиторські процедури — це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, прийнятих підприємництвом. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності

бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних.

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і ' методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

3.5 Інформаційне забезпечення аудиту

Організація і методика аудиту визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Аудиторський контроль базується не тільки на використанні інформації, а й сам бере безпосередню участь у формуванні інформаційного забезпечення системи управління суб'єктів перевірки. Інформацією аудиту цікавляться не тільки внутрішні споживачі (менеджери, акціонери), а й зовнішні (банки, страхові компанії, торговельні партнери, інвестори).

Під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту. Основою інформаційного забезпечення аудиту є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю.

Комплекс інформаційного забезпечення залежить від потреб аудиторського процесу.

Інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також змісту поділяють на нормативно-правову (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти), нормативно-довідкову (формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо), фактографічну (сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності) і організаційну (формується керівником служби внутрішнього аудиту на першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як загальний план аудиту, програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок).

Слід відзначити, що в аудиті використовують не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію. Для об'єктивної оцінки фінансового стану

підприємства, визначення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництві аудиторів часто доводиться вивчати особливості організації і технології виробництва суб'єктів перевірки, використовувати матеріали контрольних обмірів, лабораторних аналізів тощо.

Від зміни виду аудиторських послуг змінюється обсяг і зміст інформаційного забезпечення аудиту. Якщо при аудиті фінансової звітності в більшій мірі покладаються на інформацію бухгалтерського обліку, фінансової (бухгалтерської) і статистичної звітності, то, наприклад, у процесі консультаційних послуг більше використовують законодавчо-нормативні матеріали.

Отже, для аудитора важливо не тільки мати знання про інформаційне забезпечення аудиторського контролю, а й про процес формування інформації щодо суб'єктів господарської діяльності та використання її у практичній роботі. Для цього неабияке значення має наукова класифікація економічної інформації, яку використовують в аудиті.

Планову інформацію аудитор черпає з перспективних і поточних планів, які розробляють безпосередньо на суб'єкті аудиторського контролю. Сюди можна також віднести бюджети реалізації і витрат, прибутків та ін.

Технологічна інформація включає відомості про технологію виробництва, технічні й технологічні умови експлуатації обладнання і технологічних ліній, технічні умови якості та ін. Основними джерелами технологічної інформації є технічна і проектно-технологічна документація, паспорти та інші документи, які використовуються на суб'єкті господарської діяльності.

Джерелами організаційно-управлінської інформації є установчі документи суб'єкта аудиторського контролю, накази і розпорядження керівника, посадові інструкції та ін. Організаційно-управлінська інформація залежить від типу та структури підприємства, організації і стилю управління.

Фактографічна інформація характеризує об'єкти аудиту на основі даних, що відображені у первинних документах, облікових регістрах, бухгалтерській і статистичній звітності.

За станом об'єкта контролю економічна інформація поділяється на оперативну, поточну і прогнозну. Оперативна інформація аудитор використовує при контролі об'єктів аудиту у момент здійснення господарських операцій. Поточну інформацію використовує після завершення господарських операцій звітного періоду. Прогнозна інформація міститься в бізнес-планах, проектах та інших джерелах і характеризує об'єкти аудиторського контролю на перспективу. Цю інформацію може використовувати аудитор при різних видів аудиторських послуг.

Поділ інформації на внутрішню і зовнішню доцільно здійснювати щодо суб'єкта аудиту. Детальний аналіз спеціальної економічної літератури і діючої практики аудиторських фірм дозволив нам запропонувати класифікацію інформації, яку використовують в аудиті за такими ознаками: джерела отримання, аудиторські докази, ступінь деталізації, тривалість зберігання, спосіб формування.

За джерелами отримання інформацію, яку використовують в аудиті, можна поділити на: оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку й звітності;

внутрішнього контролю, відомчого контролю, попереднього аудиторського контролю.

Рекомендована література:

1. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко: заред. Л. Л. Яковлева. – Х.: НТУ «ХПІ», 2014. – 178 с.
2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К.: Знання, КОО, 2000.-С.169-205.
3. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.-С.180-209, 259-266.
4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.-С.41-45.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навч. посібн./ Ф. Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Ж.: ПП “Рута”, 2001. – С.61-100.

Змістовний модуль 2. Організація і методика аудиту за об’єктами

Тема 4. Аудит установчих документів, облікової політики та власного капіталу підприємства.

1. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту установчих документів

Метою аудиту установчих документів є встановлення відповідності правових основ функціонування підприємства, зазначених у Статуті та інших документах, законодавчо-нормативним актам, що регулюють створення та господарсько-фінансову діяльність підприємства.

Завдання цього аудиту полягають в тому, що аудитор повинен так спланувати і провести перевірку, щоби забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що:

- підприємство зареєстроване згідно з чинним законодавством;
- установчі документи складені відповідно до чинного законодавства і в них відображений потенціал всебічного розвитку підприємства згідно з предметом і цілями діяльності;
- діяльність підприємства здійснюється за вимогами установчих документів і не суперечить чинним законодавчо-нормативним актам;
- в діяльності підприємства відсутні такі види діяльності, які б наносили йому та навколишньому середовищу значну шкоду;
- статутний капітал підприємства сформований відповідно до чинного законодавства.

Методичні прийоми аудиту установчих документів:

- документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання),
- розрахунково-аналітичні;
- узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту: нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлявальні та узагальнення.

Основними джерелами інформації в цьому аудиті (і одночасно об'єктом дослідження) є насамперед установчі документи: статут (якщо засновник – одна особа) або статут і установчий (засновницький) договір у випадку, коли засновників більше двох, а також відповідні законодавчо-нормативні акти, патенти, ліцензії, звітні форми тощо.

Етапи аудиту установчих документів доцільно проводити:

1. Перевірку документів насамперед слід здійснювати за формальними ознаками: чи прошито статут і договір, чия печатка стоїть (і чи взагалі є) на останній сторінці, чи нема в них виправлень від руки.

Останнім часом зустрічаються непоодинокі випадки суперечок між засновниками щодо умов розподілу та використання майна, прибутку, виходу з числа засновників. Оскільки більшість цих питань регулює саме засновницька угода, то в разі її відсутності або ж незалежного оформлення аудитор зобов'язаний повідомити засновників про можливі негативні наслідки. І якщо такою буде воля клієнта, потрібно самому скласти вищеназваний документ за окрему плату.

2. Вивчення змісту статуту. Насамперед вивчають:

а) вид підприємницької діяльності: приватне, спільне, мале підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо.

б) аналізують задекларовані у статуті види діяльності.

в) окремо уточнюють (як із засновницьких документів, так і з опитування засновників): чи протягом періоду функціонування підприємства були факти зміни складу засновників. Треба мати на увазі, що всі зміни, які сталися в установчих документах, повинні бути обов'язково подані до органу державної реєстрації, оскільки вони вносяться до реєстру.

3. Переглянути статут та засновницьку угоду на предмет відповідності їх змісту вимогам чинного законодавства. Зокрема, з'ясувати, чи у них вказано власник(и) та найменування підприємства, його місцезнаходження, мета діяльності, порядок формування та повноваження органів управління, компетенція та право трудового колективу тощо.

2. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту облікової політики

Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником і є внутрішнім нормативним принципом організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації та ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності.

Мета аудиту облікової політики підприємства — це встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим датам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Завдання аудиту облікової політики:

– встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики на підприємстві;

– визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та П(С)БО;

– вивчити порядок дотримання під час розроблення Наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;

– дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;

– перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

– проаналізувати та оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.

Джерелами інформації і одночасно об'єктом є всі внутрішньофірмові документи, що охоплюють питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Методичні прийоми аудиту облікової політики:

- документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання),

- розрахунково-аналітичні;

- узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту: нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлявальні та узагальнення.

Етапи перевірки:

1. Слід перевірити дотримання прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна.

Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути відображена у Примітках до фінансової звітності і можлива лише у випадках, передбачених затвердженим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах».

2. Доцільно досліджувати облікову політику підприємства за такими напрямками:

1. Перевірка дотримання порядку оформлення наказу про облікову політику: чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою.

2. З'ясування, наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи. Встановлення, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для запобігання дублюванню даних.

3. Перевірка, чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні

довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо.

4. Встановлення, як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами; чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи; чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку; чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок.

5. З'ясування, які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правил користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів.

6. Перевірка, чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також чи дотримуються одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану та встановлення їх динаміки.

За наслідками перевірки установчих документів або облікової політики аудитором складається аудиторський висновок, у якому фіксуються виявлені недоліки, обґрунтовуються можливі негативні наслідки і даються конкретні пропозиції щодо їх усунення в подальшій діяльності підприємства, що перевіряється.

Рекомендована література:

1. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни "Організація і методика аудиту" (для студентів 5 курсу заочної форми навчання, галузь знань – 0305 "Економіка та підприємництво" напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит") / О. А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 35 с.

2. Полякова Л. М. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства / Л. М. Полякова, З. В. Билень // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 3. – С. 468-474.

3. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

4. Аудит: Практ. пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др.; Под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.

5. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навч. посібник. – К.: Центр навч. літ-ри, 2004. – 300 с.

6. Мардус Н. Ю. Основні принципи облікової політики підприємства / Н.Ю. Мардус // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2017" : тр. 13-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2017 р. – Харків : НТУ "ХПІ", 2017. – С. 29-30.

Тема 5. Аудиторська перевірка необоротних активів та інвестицій.

5.1 Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Метою аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з необоротними засобами і капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Аудит необоротних активів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання. Метою аудиторської перевірки основних засобів є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності:

- початкової вартості основних засобів;
- сум нарахованої амортизації необоротних активів;
- операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів у періоді, що перевіряється;
- витрат на поліпшення основних засобів та ремонти;
- результатів переоцінки;
- капітальних інвестицій;
- нематеріальних активів;
- інших питань.

Завдання аудиту основних засобів та нематеріальних активів

- перевірка того, що основні засоби та нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- перевірка відповідності оцінки та класифікації основних засобів і нематеріальних активів чинним П(с)БО;
- перевірка відповідності нарахування та відображення зносу основних засобів та нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- перевірка достовірності відображення залишків основних засобів і нематеріальних активів у звітності підприємства;
- оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів як власних (рахунок 10), так і орендованих, у порядку операційної (позабалансовий рахунок 01) і фінансової оренди у відповідності зі встановленими правилами;

- перевірка правильності щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13) по власних і основних засобах, узятих у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін.). мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);

- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних із придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних і юридичних осіб, із нарахуванням амортизації;

- перевірка й оцінка чинного на підприємстві порядку обліку затрат на поліпшення основних засобів та їх ремонти при підрядному і господарському способах виконання робіт, виходячи з прийнятої підприємством облікової політики;

- аналіз використання підприємством основних засобів за часом і потужністю з урахуванням специфіки виробничої діяльності підприємства, якщо це обумовлено укладеним з аудитором договором;

- перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів.

Ці питання вивчаються аудитором, дається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського висновку, де викладаються пропозиції щодо усунення виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

Завданні аудиту капітальних вкладень

До основних завдань, які вирішуються у межах аналізу й аудиту капітальних інвестицій, можна віднести такі:

- аналіз ефективності інвестиційних проектів;

- моніторинговий контроль критичних співвідношень обсягів виробництва і реалізації за проектом;

- оцінка забезпеченості проектів капітальних інвестицій джерелами фінансування;

- аналіз результатів обсягу капіталу, що інвестується, і віддачі від проєктованих виробництв;

- підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

5.2. Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо необоротних активів і капітальних інвестицій.

Облік та узагальнення інформації про необоротні активи і капітальні інвестиції здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку й подається користувачам у вигляді фінансової звітності. Ця інформація є складовою предметної області аудиторського дослідження.

Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій та відображення їх у бухгалтерському обліку і звітності

Задачі аудиту:

- ознайомитися з обліковою політикою підприємства. У складі інформації про облікову політику суб'єкта господарювання в бухгалтерській звітності

Джерела інформації:

1. Первинні документи з обліку основних засобів:
2. Облікові реєстри синтетичного обліку необоротних активів (відомості, журнали, книги).
3. Інвентаризаційні відомості, які свідчать про фактичний стан і наявність необоротних активів.
4. Рахунки Головної книги, призначені для обліку необоротних активів і їх зносу.
5. Бухгалтерський баланс звітного періоду.
6. Звіт про фінансові результати (в частині фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів і витрат на ремонт основних засобів, амортизація як елемент операційних витрат).
7. Звіт про рух грошових коштів.
8. Примітки до фінансової звітності.
9. Фінансова звітність за попередній період.
10. Результати опитування й анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку основних засобів.
11. Документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами.
12. Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників.
13. Робочі документи і звіт попереднього аудитора.
14. Контракти, угоди про оренду, страхові поліси.
15. Кошториси і плани ремонтів основних засобів.
16. Розрахунки амортизаційних відрахувань по основних засобах.

5.3. Методика аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Починаючи перевірку обліку основних засобів, аудитор повинен: ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у ревізованому звітному періоді, її змінами в порівнянні з попереднім;

- виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;
- перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях їх експлуатації, а також виявити, чи укладено з ними договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;

- ознайомитись із договорами на оренду основних засобів, укладеними з юридичними і фізичними особами, як зареєстрованими, так і не зареєстрованими підприємцями;

- упевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіантах;

- отримати інформацію (накази, список осіб) про звільнених матеріально відповідальних осіб;

- установити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві й допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу.

Важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта.

Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки основних засобів аудитор здійснює:

- контроль дотримання чинного законодавства за операціями з основними засобами;

- перевірку правильності перенесення початкових залишків за основними засобами;

- перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації основних засобів;

- контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку. Головної книги і Балансу;

- перевірку правильності списання недоамортизованої частини основних засобів при їх ліквідації;

- контроль правильності індексації, переоцінки основних засобів;

- перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з основними засобами у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291;

- контроль розрахунку амортизаційних відрахувань (зносу) за основними засобами;

- перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації основних засобів фізичним або юридичним особам;

- контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, розкрадання та ін.);

- перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;

- встановлення джерел фінансування придбання (створення) основних засобів;

- встановлення ефективності використання основних засобів.

Дотримуючись вимог П(с)БО 7, аудитору слід упевнитися, що в примітках до фінансової звітності підприємство розкрило таку інформацію:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в Балансі;

- методи нарахування амортизації і строки корисного використання;

- наявність і рух основних засобів у звітному періоді за видами надходження, вибуття основних засобів. їх переоцінка. сума нарахованої амортизації, внутрішнє пересування та ін.;

- вартість основних засобів, за якими здійснюють обмеження володіння, користування;

- вартість переданих під заставу основних засобів;

- сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;

- сума укладених угод на придбання в майбутньому основних засобів;

- залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються, і вилучених з експлуатації для продажу;

- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які й далі використовуються.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Розглянемо ці питання конкретніше.

Аудитору необхідно звернути увагу на виявлення в ході інвентаризації розходження між фактичною наявністю майна і даними бухгалтерського обліку, які на рахунках бухгалтерського обліку відображаються в такому порядку:

- надлишок майна оприбутковується за справедливою вартістю на дату проведення інвентаризації, і на цю суму збільшують доходи суб'єкта господарювання;

- нестача майна і його псування в межах норми природного убутку відноситься на витрати виробництва або обігу (витрати), понад норму - за рахунок винних осіб. Якщо винних осіб не встановлено або суд відмовив у відшкодуванні збитків із них, то збитки від нестачі майна і його псування списуються на витрати суб'єкта господарювання.

На етапі фактичної перевірки аудитор повинен оцінити достовірність наданих підприємством-клієнтом результатів проведеної інвентаризації основних засобів. Із цією метою аудитор або його асистент повинні спостерігати за ходом проведення інвентаризації, оцінити правильність її методики, документальне оформлення. Крім того, аудитору слід зробити вибіркиму перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів основних засобів. Аудитор за необхідності проводить вибіркиму інвентаризацію основних засобів. Результати розходжень оформлюють у робочому документі. При виявленні відхилень від наданих

підприємством-клієнтом даних аудитор надсилає листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків.

При проведенні аудиту основних засобів слід використовувати таку схему наскрізного аудиту:

перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату (за інвентаризаційними описами, картками), які характеризують вартість основних засобів, що є на балансі на початок і на кінець періоду, який перевіряється;

перевіряють відповідність даних реєстрів обліку за дебетом рахунка 10 і за кредитом відповідних рахунків.

На етапі перевірки правильності відображення в обліку операцій, пов'язаних із рухом основних засобів аудиту проводять перевірку правильності відображення в обліку:

- операцій, пов'язаних із надходженням, введенням в експлуатацію і постановкою на облік об'єктів основних засобів;
- операцій вибуття основних засобів (реалізація, списання, передача іншим організаціям безоплатно або як внесок до статутного капіталу, обмін на інші матеріальні цінності та ін.).
- перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби враховуються в натуральній і вартісній формах. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Згідно з П(с)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Наступним етапом контролю є перевірка правильності визначення інвентарної вартості за готовими до експлуатації, придбаними основними засобами.

У разі придбання у зв'язку з будівництвом обладнання необхідно, по-перше, перевірити розмежування в обліку витрат на його придбання, монтаж і на його встановлення; по-друге, перевірити правильність визначення величини витрат, пов'язаних із надходженням обладнання. Ці витрати включають в себе:

- вартість обладнання за рахунками постачальників;
- вартість будівельних робіт, безпосередньо пов'язаних з установкою обладнання;
- витрати на монтаж;
- витрати на доставку;
- заготівельно-складські витрати;
- частину інших капітальних витрат, які належать до вартості обладнання.

Результати перевірки повноти оприбуткування необоротних активів фіксують у робочому документі.

Аудиторській перевірці також підлягають операції зі списання основних засобів. Основні засоби організацій вибувають унаслідок зносу, стихійного лиха,

нестачі, розкрадань, реконструкції і заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі та ін.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити причину списання об'єктів основних засобів, законність і доцільність цих операцій, порядок ліквідації основних засобів, які стали непридатними, повноту оприбуткування запасних частин, лому, інших матеріалів, отриманих від ліквідації об'єктів.

Законність і доцільність операцій із вибуття основних засобів встановлюються перевіркою первинних документів (актів списання, актів приймання-передачі, накладних, рахунків-фактур та ін.), даних аналітичного і синтетичного обліку.

Аудитору необхідно вивчити всі акти на списання будівель, споруд, машин, обладнання та іншого майна організації. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм цих документів, заповнення в них реквізитів, наявність мотивованих висновків комісії, підписи всіх членів комісії і керівника організації, який затверджує ці акти.

Шляхом проведення документальної перевірки по суті необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за операціями, пов'язаними із будь-якими причинами списання основних засобів, та доцільність списання.

Далі необхідно перевірити правильність нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно. Перевірка здійснюється по операційній і фінансовій оренді основних засобів. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

Наступним етапом контролю є перевірка правильності обліку і віднесення витрат на ремонт основних засобів. При перевірці необхідно встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, договорів підряду, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувались норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи.

Доцільність і законність операцій із ремонту встановлюється на основі перевірки первинних документів: нарядів на відрядні роботи, відомостей дефектів на ремонт машин, тракторів і транспортних засобів, лімітно-забірних карт на витрати матеріальних цінностей.

Характерною особливістю основних засобів є їх тривала участь у виробничому процесі зі збереженням основних особливостей і первісної форми.

Однак з часом основні засоби втрачають свої споживчі й фізичні якості і, зрештою, стають непридатними для використання.

Втрачаючи первісні якості, основні засоби переносять свою вартість на вироблену продукцію (роботи, послуги). Цей процес забезпечується щомісячним (у податковому обліку - щоквартальним) нарахуванням амортизації, від правильного нарахування якої залежить:

правильність відображення зносу і залишкової вартості основних засобів;
правильність визначення собівартості продукції (робіт, послуг);
формування цін на власну продукцію (роботи, послуги); 4 правильність визначення фінансових результатів;

у податковому обліку — правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта.

З урахуванням значних відмінностей побудови обліку основних засобів між бухгалтерським і податковим обліком аудитор необхідно впевнитися, що:

- податковий і бухгалтерський обліки основних засобів ведуться незалежно один від одного;

- амортизація нараховується за нормами податкового законодавства дія цілей оподаткування;

- амортизація нараховується за вимогами П(с)БО 7 "Основні засоби" з метою відображення інформації в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;

- працівники бухгалтерії озброєні необхідними нормативними документами і бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, з урахуванням змін і доповнень до них на момент здійснення господарських операцій;

- ведення податкового і бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання здійснюється у відповідності з чинним законодавством.

Перевірка переоцінки здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає:

- перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам цілісної переоцінки;

- перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;

- перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів;

- перевірку правильності встановлення індексу переоцінки;

- перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

У зв'язку з тим, що П(с)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не встановлює осіб, котрі повинні її здійснювати, не налає форми документа, в якому повинні відображатися результати переоцінки, ці питання повніші регулюватися наказом про облікову політику підприємства. Тому аудитор повинен спочатку визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці клієнта, і перевірити фактичне їх дотримання.

Одним із найскладніших питань переоцінки є обґрунтування справедливої вартості. При його вивченні необхідно встановити: на підставі якої інформації встановлена справедлива вартість об'єктів і ким. чи не було відхилень (заниження або завищення вартості об'єктів).

При перевірці нематеріальних активів необхідно знати, що характерними особливостями нематеріальних активів є:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання протягом тривалого періоду (понад один рік);
- здатність приносити прибуток дія організації;
- високий ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому їх використання.

Нематеріальні активи відображаються в обліку і звітності в сумі витрат на придбання, виготовлення і їх доведення до стану, в якому вони придатні до використання о запланованих цілях

Аудитор повинен знати, що відносини, пов'язані зі створенням, правовою охороною і використанням нематеріальних активів, регулюються Цивільним кодексом України та іншими нормативними актами чинного законодавства

При проведенні перевірку" слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають такими вимогам:

- мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент та ін.) і можливість відокремлення ви власника, тобто є об'єктом продажу;
- мають законодавче підтвердження, реальну ціну і вартість;
- приносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення).

Рекомендована література:

1. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту -. <http://westudents.com.ua/glavy/7890-111-meta-y-zavdannya-audit-neoborotnih-aktivv-kaptalnih-nvestitsy.html>.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
4. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов./ М.Ф.Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664с.

Тема 6 Контроль аудитором грошових коштів і дебіторської заборгованості.

6.1 Мета перевірки аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.

У процесі аудиту операцій з грошовими коштами необхідно розв'язати такі основні завдання:

- ознайомитися з умовами зберігання готівки та інших грошових документів у касі;
- вивчити фактичний порядок документального оформлення операцій з надходження і вибуття грошових коштів, ведення касової книги та книги реєстрації грошових документів, обліку касових операцій;

- установити законність і достовірність операцій з надходження і списання коштів з банківських рахунків та правильність їх відображення.

Освоєння методики аудиту касових операцій є важливим, виходячи з таких причин: грошові кошти є найбільш ліквідними і такими, що швидко реалізуються активами клієнта, вони мають масовий і поширений характер, рух готівки відбувається через касові операції, тому під час аудиту вони досліджуються суцільним методом. Особлива увага приділяється питанню забезпечення збереження грошей і дотримання касової дисципліни.

6.2 Джерела інформації аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості

Основними джерелами інформації перевірки касових операцій є первинні документи:

- прибуткові й видаткові касові ордери;
- квитанції на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату, заробітної плати відпускних, матеріальної допомоги, стипендій та інших виплат; трудові угоди на виконання й оплату певних робіт; акти інвентаризації готівки в касі; договір про матеріальну відповідальність; касова книга; звіти касира; журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів; облікові реєстри (відомості, журнали, машинограми) за рахунками "Каса", "Рахунки в банках", "Інші грошові кошти";
- Головна книга.

До джерел також слід віднести такі звітні документи:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- книга обліку касових видатків та ін.

6.3 Методика аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості і робоча документація аудитора

Починаючи дослідження операцій з грошовими коштами, аудитору доцільно отримати якомога повнішу інформацію про внутрішній контроль на даній ділянці обліку. З'ясувати, як на підприємстві дотримуються касової дисципліни, наскільки жорстко контролюються операції з готівкою, у тому числі з валютою, наскільки чітко забезпечується санкціонування різних платежів з поточного та інших рахунків підприємства (можна шляхом фактичної перевірки).

Важливим способом отримання даних є тестування за раніше підготовленими питаннями, зокрема, це можуть бути такі питання:

- чи укладена угода про матеріальну відповідальність касира;
- чи створені умови, що забезпечують збереження грошових коштів;
- чи повністю заповнюються реквізити в касових документах;
- чи проводяться раптові перевірки каси;
- як дотримуються встановленого ліміту каси;

-чи перевіряється відповідність проведених банківських операцій угодам та ін.

За результатами тестування встановлюється фактичне ставлення адміністрації до організації обліку і забезпечення збереження і цільового використання грошових коштів на підприємстві. Відповідно, аудитор визначає для себе об'єкти підвищеної уваги під час планування контрольних процедур, послідовність етапів проведення аудиту, конкретні джерела отримання даних, уточнює аудиторський ризик.

Аудитор перевіряє облік грошових коштів за узгодженою програмою.

Після здійснення інвентаризації каси аудитори розпочинають виконання інших процедур. Аудит касових операцій повинен проводитись згідно з розробленою програмою за такими напрямками:

- перевірка правильності документального оформлення операцій по касі;
- оцінка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів;
- аналіз правильності списання грошових коштів на витрати;
- перевірка дотримання касової дисципліни;
- перевірка правильності відображення касових операцій в обліку.

На завершення досліджується правильність указаної в облікових регістрах за рахунком 30 «Готівка» кореспонденції рахунків, підрахунку оборотів і залишків. Для цього звіряються дані касової книги, звіту касира й облікового регістра за відповідний місяць, період по датах. Виявлені розходження між показниками, що порівнюються, означають наявність помилок, які можуть бути як ненавмисними, викликаними неухважністю бухгалтера під час підрахунку, так і навмисними. Останні вимагають отримання письмових пояснень й оперативного інформування керівника підприємства. У будь-якому разі виявлені аудитором помилки і недостовірні дані обов'язково реєструються в його робочих документах.

Типові помилки:

- відсутність первинних касових документів чи оформлення їх з порушенням установлених вимог;
- виплати підзвітним особам на підставі виправдовувальних документів, що підтверджують витрати, без оформлення авансових звітів;
- недотримання ліміту розрахунків готівкою між юридичними особами;
- проведення розрахунків з населенням без застосування контрольно-касових машин;
- некоректне відображення касових операцій в облікових регістрах;
- арифметичні помилки під час підрахунку оборотів. Практика підтверджує можливість різних випадків порушень, зокрема: виплата грошей за фіктивними рахунками та документами, взятими з архіву минулих періодів і використаних повторно; підроблення підписів отримувачів; зміна тексту документів;
- включення до розрахунково-платіжних документів підставних осіб; завищення сум розрахунково-платіжних відомостей на виплату заробітної плати, відпускних премій; неоприбуткування грошей, отриманих касиром за чеками в банку; списання сум у більших розмірах, ніж потрібно за документами; повторне

списання коштів за одним документом, неправильний підрахунок за касовими документами і звітами, привласнення депонованої заробітної плати.

Для складання звіту про грошові кошти необхідна така інформація:

- баланс за звітний і попередній рік;
- звіт про прибутки і збитки за поточний рік;
- додаткова інформація (з Головної книги) про деякі операції, що включають виплату і надходження грошових коштів.

6.3.1 Аудит операцій з готівкою

Операції за рухом грошових коштів підлягають суцільній перевірці.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають поточні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка, яку вони одержують із власних поточних рахунків, має витрачатися виключно на визначені в чеку цілі. Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Ліміти залишку готівки в касі встановлюються усім підприємствам, що мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою. Ліміт залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюють комерційні банки за місцем відкриття рахунка з урахуванням режиму роботи підприємства, віддаленості його від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених строків і порядку здавання касової виручки (надходжень) та графіка заїзду інкасаторів.

Приймання готівки касами підприємств проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видають квитанцію за підписом головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірену печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата. Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Крім Положення про ведення касових операцій аудитор використовує нормативні документи, затверджені відповідними міністерствами і відомствами, первинні документи щодо приймання і видачі готівки, касові книги і звіти касира, книги аналітичного обліку цінностей, що зберігаються в касі, облікові реєстри за рахунком 30 «Готівка» і для зустрічної перевірки за рахунки 31 "Рахунки в банках", субрахунками до нього 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті", 33 "Інші кошти", субрахунки 331 "Грошові документи в національній валюті", 332

"Грошові документи в іноземній валюті", 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті", 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

Аудит каси проводять у такій послідовності: інвентаризація каси, перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій, документальна перевірка прибуткових і видаткових касових операцій.

Однак при аудиторській перевірці проведення інвентаризації не належить до числа обов'язкових процедур, які використовує аудитор для підтвердження достовірності даних, що числяться за статтею «Готівка» активу балансу. Аудитор у даному випадку може скористатися результатами внутрішнього контролю.

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на правильності оформлення касових документів: чи є на кожному документі розписки одержувачів грошей, чи погашаються касові документи (прибуткові - штампом "Одержано", видаткові - "Оплачене") із зазначенням дати, чи немає підчисток і виправлень.

Під час перевірки звіту касира і прикладених до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, щоб переконатися у повноті обліку останніх касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності у сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причини. Щоб перевірити, як дотримано встановлений ліміт залишку грошей у касі, необхідно зіставити фактичні залишки грошей на окремі дати й у середньому за місяць із лімітом залишку. При підрахунку фактичних залишків грошей у касі вилучається готівка, призначена для виплати заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, пенсій і премій. Як правило, перевірка каси проводиться не рідше одного разу на квартал. Оперативний контроль за залишком грошей у касі здійснюється на підставі звітів касира.

Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання в банку грошей з даними про їх витрачання (балансовим методом, тобто залишок на початок з рахунка 30 «Готівка» плюс оборот за дебетом за цим же рахунком і мінус оборот за кредитом). Для цього використовують дані звітів касира з доданими документами, дані облікових регістрів з дебету і кредиту рахунка 30 «Готівка» і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Своєчасність і повноту внесення в банк невикористаних грошових сум перевіряють шляхом зіставлення дати і суми зарахування грошей на рахунок відповідно до виписки банку з датою закінчення масової виплати грошей, зазначеною у дозвільному написі на платіжних відомостях, і депонування заробітної плати та інших невикористаних сум, а також із датою і сумою оприбуткування грошей у касу за іншими надходженнями. Перевіряючи касові операції, необхідно встановити їх законність, достовірність і господарську доцільність.

Особливо ретельно аналізують повноту і своєчасність оприбуткування у касу грошей, одержаних із банку. Повноту і своєчасність оприбуткування грошей у касу, одержаних із поточних рахунків підприємств у банку,

встановлюють шляхом зустрічної і взаємної звірки даних банківських виписок із рахунків підприємств, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

Чекові книжки, корінці використаних чеків і невикористані чеки мають зберігатися у головного бухгалтера в умовах, що виключають можливість їх втрати. Зіпсовані чеки з написом "Анульовано" слід зберігати підклеєними до корінців чеків.

Забороняється: довіряти зберігання чекових книжок іншій особі, зокрема касиру, який одержує за чеками готівку в банку, а також підписувати незаповнені чеки; виписувати чеки на пред'явника (мають використовуватися тільки іменні чеки).

Для того, щоб впевнитись у повноті оприбуткування грошей за реалізовані товарно-матеріальні цінності, слід перевірити звіти про їх рух і записи за рахунками обліку їх реалізації. При цьому кредитові записи за рахунком реалізації (за готівку) зіставляють із дебетовими записами з рахунка каси. У разі розбіжностей слід перевірити сутність зазначених операцій й встановити причини відхилень. На кожному підприємстві матеріальні цінності мають видаватися тільки за наявності на накладній поставленого касою штампа "Оплачене". Готівка за продані товари чи надані послуги має здаватися в касу підприємства. Квитанція видається за підписами головного бухгалтера і касира.

Під час аудиту правильності виплати грошей за платіжними відомостями слід вибірково встановити, чи всі записані в розрахунково-платіжні відомості особи практично працювали на підприємстві й чи немає серед них підставних осіб, на яких виписується заробітна плата з метою її привласнення. Такі факти виявляють шляхом звіряння даних відомості на виплату заробітної плати з показниками обліку особового складу і табелів, із наказами про зарахування на роботу і звільнення, з даними первинних документів про нарахування заробітної плати. Слід також перевірити підсумки в платіжних відомостях, тому що нерідко допускаються факти навмисного завищення підсумків у графі "До видачі на руки" на передбачувану суму привласнення. Тут необхідно звернути увагу на величину виплачених сум окремим особам із наступною перевіркою їх реальності, на справжність підписів осіб, що одержали гроші, на дописані суми, підчищення, необумовлені виправлення, неякісне оформлені доручення тощо. У всіх відомостях слід перевірити справжність (автентичність) підписів одержувачів грошей. Для цього підписи в одних відомостях зіставляють із підписами в інших, особливу увагу звертають на виправлення і підчищення. В окремих випадках слід опитати одержувачів грошей, що дає змогу виявити підроблені підписи, а деколи і підставних та вигаданих осіб. Окремо перевіряють правильність сплати і повноти оприбуткування квартирної плати й оплати комунальних послуг та інших надходжень, для чого користуються способом зустрічної перевірки і взаємного звіряння операцій, беруть письмові й усні пояснення у посадових і матеріально відповідальних осіб.

Здійснюючи аудит касових операцій, слід перевірити правильність підрахунку оборотів за прибутком і видатком у касових звітах, визначення залишків на кінець звітного періоду і перенесення їх з однієї сторінки на іншу та

відповідність залишку з рахунка 30 «Готівка» за звітом касира на кінець місяця залишку за рахунком 30 «Готівка» у Головній книзі. Контролюючи касові операції, слід встановити відповідність кореспонденції рахунків чинним положенням і правилам ведення бухгалтерського фінансового обліку. Для цього звіти касира і прикладені до них документи зіставляють із даними реєстрів бухгалтерського обліку. Вивчаючи факти надходження грошей на поточні рахунки в банках, слід перевірити правильність і повноту гарантування їх за виписками банку, бухгалтерськими реєстрами і звітами касира.

Під час перевірки правильності списання коштів з рахунка у банку особливу увагу доцільно звернути на своєчасність і повноту оприбуткування і цільового використання готівки, одержаної в банку.

На підставі даних акту інвентаризації каси і групувальних відомостей порушень касової дисципліни складають відповідний розділ аудиторського звіту (висновку), де відображаються встановлені факти недоліків у організації і веденні касових операцій з посиланням на додані до аудиторського звіту (висновку) групувальні відомості порушень і аналітичні таблиці.

6.3.2. Аудит операцій на рахунках у банку

Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. Джерелами даних для аудиту операцій на рахунках у банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них виправдувальні документи, а також записи в облікових реєстрах за рахунком 31 "Рахунки в банках". Насамперед, треба звірити залишки коштів, відображених у виписках за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними. Однак рівність залишків не гарантує тотожності оборотів за виписками банку і за балансовим рахунком, оскільки при обробці виписок може бути допущено навмисне зменшення оборотів за дебетом і кредитом рахунка на однакову суму з метою приховати зловживання. Тому слід перевірити відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунка за виписками банку за кожний місяць даним оборотів за обліковими реєстрами. Важливо також перевірити повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту банківських виписок встановлюють за їхньою нумерацією за сторінками і перенесенням залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці. Правильність виписки визначають шляхом перевірки всіх її реквізитів. Якщо у виписці буде встановлено необумовлені виправлення або підчищення, закреслення, то необхідно провести зустрічну перевірку даних виписки із записами в першому примірнику особового рахунка, що знаходиться в установі банку. У випадку відсутності окремих виписок слід також звернутися до установи банку.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними і підтверджені відповідними справжніми (автентичними) документами. Бувають випадки, коли їх підробляють або прикладають не повністю, що дає можливість, застосовуючи неправильну кореспонденцію

рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, які зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами в банку або у контрагента з операції. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів у облікових регістрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів (проводок), не підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної потреби або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з одної сторінки регістру на іншу.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними виписки банку і записами на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" або на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Тут за прибутковими документами перевіряють повноту і правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, слід провести зустрічну перевірку їх у постачальників продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі плачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках, і вжиті підприємством заходи щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Перевіркою сутності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється.

Під час перевірки операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одноразово з'ясовують причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими і нелімітованими чековими книжками аналізуються з погляду їх правильності, характеру і повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилась оплата лімітованими чеками видатків, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб як здійснені готівкою. Після встановлення подібних фактів слід визначити розмір завданого підприємству збитку і винних осіб. Слід також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", а також із залишком за випискою банку.

Залишок грошей на кінець місяця за випискою банну деколи не збігається із залишком ліміту за лімітованою книжкою. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати. Об'єктом контролю аудитора можуть бути операції з переказами грошей з рахунка в банку на рахунки в Ощадбанк, тому що вони можуть бути пов'язані з передачею грошей підставним особам, з крадіжками коштів.

Здійснюючи перевірку операцій на рахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", слід встановити, чи відповідають залишки коштів, відображені у виписці банку, залишку коштів, який значиться за обліком; повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; правильність операцій і справжність банківських виписок і первинних документів, правильність кореспонденції рахунків за операціями на поточних рахунках в іноземній валюті й записів у облікових регістрах. Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні валютні рахунки валютної виручки, що надійшла на адресу підприємства. Ретельно вивчають обґрунтованість списання грошей з рахунків підприємства в банках у дебет рахунків витрат, прибутків і збитків тощо.

Кожний випадок порушення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами для того, щоб з'ясувати, чи не призвело це до навмисного перекручення облікових і звітних даних.

Під час перевірки операцій за поточним рахунком в іноземній валюті слід врахувати, що суб'єкти господарювання можуть здійснювати скупку, обмін, продаж валюти за ліцензією Національного банку України в установленому законом порядку.

Завдання аудитора - перевірити повноту і своєчасність зарахування на рахунки в банках кожної суми виторгу.

У висновку аудитори зазначають виправлені записи за відповідний період і встановлюють результат.

Особливу увагу слід звернути на перевірку сальдо рахунка 333 на перше число кожного місяця. Необхідно з'ясувати, чи немає фактів віднесення на цей рахунок виторгу, який належить до перших чисел наступного за звітним місяця з метою дописування товарообороту.

6.4 Аудит розрахунків з підзвітними особами

Аудит розрахунків із підзвітними особами здійснюють суцільним порядком.

Основними завданнями аудиту розрахунків із підзвітними особами є: перевірка дотримання правил видання авансів; контроль за своєчасністю здавання авансових звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до авансових звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарського погляду витрат.

Джерелами аудиту є: накази і розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними до них виправдувальними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими і видатковими

касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку з рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Сальдо цього рахунка може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнено: дебетове сальдо - у складі оборотних активів, кредитове сальдо - у складі зобов'язань балансу підприємства.

Аудитор перевіряє, чи підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення подала авансовий звіт про використання підзвітних сум; чи до авансового звіту додані: посвідчення на відрядження, оформлене в установленому порядку (з відмітками про вибуття і прибуття), залізничний та інші квитки, копії товарних чеків, приймальні акти або розписки осіб, що прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо.

Авансовий звіт бухгалтерія перевіряє як з погляду правильності його оформлення й арифметичних підрахунків, так і за суттю, тобто правильність і законність витрати кожної суми, зазначеної у звіті. Про перевірку робиться запис на бланку авансового звіту, після чого останній затверджує керівник підприємства. Залишок невикористаних сум підзвітна особа повертає до каси підприємства.

На дебеті рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами" групують суми, що видаються у підзвіт, і відображають заборгованість осіб:

- д-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами";
- к-т рахунка 30 "Готівка".

На кредиті рахунка 372 обліковують суми виконаних витрат (на основі авансових звітів і прикладених до них виправдувальний документів). Наприклад, використані гроші на відрядження на семінар загальногосподарського характеру буде записано у:

- д-т рахунка 92 "Адміністративні витрати";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Якщо гроші видавались у підзвіт на придбання деяких господарських матеріалів, запасних частин, канцелярських матеріалів і є підтвердження цих витрат документами, то роблять такий запис: д-т рахунка 201 "Сировина й матеріали";

- д-т рахунка 207 "Запасні частини";
- д-т рахунка 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Якщо працівник займався збутом продукції, будучи у відрядженні:

- д-т рахунка 93 "Витрати на збут";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

На повернений залишок невикористаних сум підзвітною особою:

- д-т рахунка 30 "Готівка";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Аудитору слід встановити, чи визначено коло осіб, що мають право одержувати підзвітні суми. Далі аудитор вимагає здавання у бухгалтерію авансових звітів. До осіб, які не звітували за одержані гроші у підзвіт, застосовують заходи щодо погашення заборгованості з нарахованої заробітної плати або через суд чи прокуратуру. Крім того, аудитор з'ясовує, чи не було

випадків видачі авансів за наявності заборгованості за попередньо одержані суми або видачі грошей особам, які не числяться у штаті. Також слід перевірити, чи не видавався аванс у розмірі, що значно перевищує потребу.

З виторгу видавати аванс у підзвіт не дозволяється. Аудитор звіряє аналітичний і синтетичний облік з рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами", потім розпочинає суцільну перевірку документів.

Працівникам, що перебувають у відрядженні понад встановлені норми компенсації витрат при відрядженнях відшкодовуються також витрати на оплату ПДВ за придбані проїзні документи, користування у поїздах постільною білизною та найм житлового приміщення.

За період тимчасової непрацездатності особи, що була у відрядженні, виплачується допомога за лікарняними листками, дні яких не включаються до строку відрядження.

Керівникам підприємств надано право у випадках, коли розмір витрат на службові відрядження відомий заздалегідь, проводити оплату вказаних витрат за згодою осіб, що їдуть у відрядження, без подання виправдувальних документів. Розрахунок виданої суми, підписаний керівником підприємства, зберігається у бухгалтерії підприємства. Посвідчення на відрядження подається у бухгалтерію без звіту.

Деколи допускають складання безтоварних документів відносно заготівельних операцій і фальсифікованих документів, які оформляють оплату різних робіт позаштатним працівникам (роботи фактично не виконувалися або виконувалися у незначному обсязі). У даному випадку слід перевірити наявність акту приймання-здавання виконаних робіт і порівняти його дані з фактичним обсягом виконаних робіт у натурі.

На практиці трапляються порушення операцій, пов'язаних із закупівлями сільськогосподарських продуктів і сировини. Тому аудитору слід ретельно перевірити авансові звіти заготівельників і прикладені до них закупівельні квитанції, приймальні акти, відомості закупок тощо. Аудитори зіставляють копії квитанцій відносно номерів, дат, ціни і суми. Якщо є сумнівні документи, виїжджають на місце або надсилають письмовий запит.

Рекомендована література:

1. Савченко, В. Я. Аудит: навчальний посібник / В. Я. Савченко. - 2-е изд. - К.: КНЕУ, 2006. - 328 с.
2. Петрик О.А. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчальний посібник /О.А. Петрик, В.Я.Савченко, Д.Є.Свідерський. – К.:КНЕУ, 2008. – 472 с.
3. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник – К.: Знання – Прес, 2002. – 223 с.
4. Білик М.Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М.Д. Білик// Фінанси підприємств. — № 12. — 2003. — С. 24-36.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник. / Ф.Ф. Бутинець —[2-ге вид. перероб. та доп.] — Житомир: ГІШ Рута. 2002. — 673 с.

Тема 7. Аудит запасів і незавершеного будівництва

7.1 Аудит запасів та інших матеріальних цінностей

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунки класу 2 "Запаси"). Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Об'єктами аудиту є: приймання цінностей за кількістю і якістю, норми витрачання; МШП, товари і тара; первинні документи, реєстри обліку, звітність.

Джерелами перевірки є реєстри синтетичного й аналітичного обліку щодо наявності та руху матеріальних цінностей, звіти матеріально відповідальних осіб з прикладеними до них документами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із постачальниками тощо.

Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з інвентаризації, яку проводять силами і коштами підприємства-замовника під наглядом аудиторів. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт (виробничий, матеріальний, товарний, товарно-грошовий) і дає відповідну розписку (текст розписки наведено на титульній стороні інвентаризаційного опису). Один примірник звіту матеріально відповідальна особа здає в бухгалтерію підприємства, другий - аудитору.

Після інвентаризації аудитори переходять до перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей.

Перевіркою повноти оприбуткування і правильності оцінки куплених матеріальних цінностей аудитори з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових реєстрів (журналів-ордерів). Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування цінностей.

Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом - їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунка 209 "Інші матеріали" без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами.

Такі суми аудитор перевіряє кожен окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами

наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, вияснюють причини затримки надходження їх.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, ра-хунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, прихідні накладні) звіряються із супровідними документами постачальників.

Аудитору слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів із метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей. Для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (гатунку, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги брутто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчають правильність їх оцінки, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси",. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Правильна оцінка матеріальних цінностей залежить від організації і постановки їх аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 20 "Виробничі запаси" у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 20 "Виробничі запаси", для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей, товарів і тари. Таке зіставлення здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття матеріалів за місяць за всіма складами і залишки матеріалів на кінець місяця, показані у відомості, звіряють із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 20 "Виробничі запаси" в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку матеріальних цінностей, то перевірка зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку матеріальних цінностей.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості щодо витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного виду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпускання їх здійснюється в межах лімітів.

У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їх нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, активимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їх випуск, комплектуючі відомості, розкрійні карти, забірні листи тощо. Якщо ліміти не встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур, калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами і зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво за рахунок обрахування, обважування, заниження гатунку при відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необлікованих залишків матеріалів на складах із наступним їх вилученням.

Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

Під час перевірки операцій з матеріальними цінностями аудитор може натрапити на такі аномальні явища (відхилення від норм), як:

- завищення або заниження норм витрачання матеріалів;
- недоліки в обліку;
- неправильний залік пересортиці матеріальних цінностей;
- неповне оприбуткування матеріалів, що надійшли;
- безпідставні претензії до постачальників;
- відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і відпуск матеріальних цінностей;
- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність матеріально відповідальних осіб;
- недотримання правил зберігання товарно-матеріальних цінностей і охорони;
- дописки товарно-матеріальних цінностей в описи;
- заниження залишку товарів у описах;
- завищення цін на товари;
- крадіжки, підробка документів, привласнення.

7.2. Аудит операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (МШП)

Рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (МШП) призначено для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та складають запаси. До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунка 22 "МШП" відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 "МШП" та кредитом рахунка 71 "Інший операційний дохід". Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними особами в місцях їх зберігання і використання, на наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставленням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП. Потім переходять до перевірки суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Слід встановити, чи нема серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, що довгий час не мали руху.

Встановлюють випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. У комісії зі списання МШП повинні брати участь фахівці, акт затверджується керівником. На предмет списання МШП має бути документ, що підтверджує здавання їх у металобрухт або в утильсировину, інакше сума збитку відноситься на рахунок винних.

7.3. Методичні підходи до перевірки запасів та інших матеріальних цінностей

Для виявлення вищевказаних аномалій застосовують такі прийоми і способи аудиторських процедур:

- інвентаризацію;
- контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- контрольний обмір;
- зіставлення (порівняння) документальних даних;
- зустрічну перевірку квитанцій, накладних на закупівлю матеріальних цінностей;

- переоцінку й уцінку товарів;
- контроль за використанням доручень на одержання товарів;
- вибіркові перевірки;
- перевірки правильності розрахунків природного убутку товарно-матеріальних цінностей тощо.

Рекомендована література:

1. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник – К.: Знання – Прес, 2002. – 223 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. - К.: Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 1999. - 574 с.
3. Сопко В.В., Шило В.П., Брабул О.М. та інші Організація і методика проведення аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. -К. : Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 2003. - 637.
4. Панібратова С. В. Організація та методика внутрішньогосподарського контролю використання запасів на підприємствах галузі машинобудування / С. В. Панібратова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 152–154.
5. Савчук П. Л. Методика контролю матеріально-виробничих запасів на підприємствах / П. Л. Сав- чук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 46–50.

Тема 8. Аудиторський контроль праці та її оплати

8.1 Цілі і задачі аудиту оплати праці

Для перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати аудитору насамперед слід ретельно ознайомитися зі встановленими нормами для різних видів оплат.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, розміри надбавок, доплат, премій підприємства встановлюють самостійно у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і угодами. Конкретні розміри ставок, окладів, розцінок, надбавок, премій власник встановлює з урахуванням закону. Особи, що працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу. Робота в надурочний час оплачується у подвійному розмірі годинної ставки.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідно мати відомості про посадові оклади (за штатним розкладом), присвоєні розряди (на підставі наказів по підприємству), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць).

При нарахуванні основної заробітної плати працівникам, яким встановлена відрядна оплата праці, крім табеля необхідно мати відомості про виробіток і розцінки за виконані роботи.

Для розрахунку заробітної плати спеціаліста за тарифом годинну тарифну ставку треба помножити на кількість годин зміни.

Аудитор насамперед перевіряє чисельність працівників підприємства і правильність її відображення у звітності.

Вибірково перевіряють наявність трудових книжок працівників. Відтак перевіряють правильність оформлення табеля обліку часу.

Дотримання тарифних сіток і ставок, посадових окладів встановлюють шляхом їх порівняння зі штатним розкладом і перевіркою даних розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати.

Під час аудиту встановлюють правильність окладів і ставок з погляду віднесення підприємства до відповідної групи щодо оплати праці.

8.2 Аудит розрахунків з оплати праці

Перевірку розрахунків з робітниками і службовцями із заробітної плати доцільно починати із встановлення ідентичності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунка 66 "Розрахунки оплати праці" у Головній книзі й балансі на однакову дату.

Для цього звіряють сальдо на перше число відповідного місяця у Головній книзі й балансі з підсумковими сумами (сумами до видачі) розрахунково-платіжних відомостей. Причинами розходжень можуть бути: перекручення даних внаслідок зловживань (виключень виплат, утримань); неповного утримання авансів; повторного списання грошових документів із віднесенням виплат у дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці"; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо з одної розрахункової відомості в іншу тощо. Потім слід перевірити достовірність первинних документів (табелів обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати, особових рахунків, розрахункових і розрахунково-платіжних відомостей).

При почасовій оплаті праці перевіряють правильність тарифних ставок, умов контракту, а при відрядній - виконання кількісних і якісних показників роботи, правильність норм і розцінок. Перевіряють, чи не включено в табелі обліку використання часу вигаданих (підставних) осіб, чи заведено на таку особу особову справу у відділі кадрів.

Правильність нарахування заробітної плати визначають так:

- перевіряється правильність застосування розцінок шляхом зіставлення з документом, де вони передбачені, а також уточняється, чи відповідає стаж працівника, його розряд, тип підприємства, сезон, асортимент продукції застосовуваним розцінкам;

- уточнюється, чи правильно визначено обсяг виконаної роботи і кількість відпрацьованого часу шляхом їхнього зіставлення з обліковими листками, подорожніми листками, табелем виходу на роботу, системами приймання виконаних робіт за актами приймання-здавання робіт;

- арифметичне перевіряється правильність нарахування суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообороту, на кількість виробленої продукції тощо.

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати слід встановити:

- чи відповідають дані відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників;
- наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера;
- чи немає у відомостях підчисток і необумовлених виправлень;
- чи вказані дати виплати і підписи працівників про отримання заробітної плати;
- правильність підрахунків платіжної відомості;
- чи правильно пораховані суми утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників;
- ідентичність підписів у відомості й особовій справі.

Заробітна плата за період відпустки нараховується у такому порядку. Середній заробіток для оплати відпустки розраховують, виходячи із заробітку за дванадцять останніх місяців (календарних), що передували місяцю виходу у відпустку. Ця сума ділиться на 12 (або 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів протягом року (з урахуванням вихідних і святкових днів). Отриманий середньоденний заробіток перемножується на число робочих днів відпустки.

Під час перевірки виплати премій слід встановити:

- чи виконано умови, згідно з якими премія виплачується шляхом перевірки усіх показників за даними бухгалтерського і статистичного обліку;
- чи дотримано порядку зниження розміру або позбавлення премій тощо.
- правильність утримань.

8.3 Аудит розрахунків за соціальним страхуванням

Аудитор вивчає своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється податку з доходів фізичних осіб, військовому збору. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку. Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством; встановлюються випадки неутримань або часткових утримань податку.

Утримання за виконавчими листами повинні здійснюватися тільки у разі їх наявності або особистої заяви працівника. Далі встановлюється правильність вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків та суми нарахованої заробітної плати, а також утримань з неї в обліковому періоді. Досліджується відповідність аналітичного обліку із заробітної плати синтетичному обліку. При цьому порівнюється залишок, який відображається в балансі за рахунком на 1-ше число місяця, з даними розрахунково- платіжної відомості, а сума заборгованості за розрахунковою відомістю — з сумами платіжної відомості, за якою заробітна плата виплачена працівникам.

Особливо прискіпливо вивчають нарахування заробітної плати тимчасовим (сезонним) працівникам. Необхідно з'ясувати причину цих витрат й уточнити, чи не було випадків нарахування заробітної плати на основі підроблених документів або через підставних осіб

При виявленні помилок і зловживань, аудитор повинен відобразити операції у робочих документах і надати рекомендації з виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудитор доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку розрахунків з оплати праці слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням;
- відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів;
- завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно їх фактичного виконання;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати;
- невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даним облікових регістрів;
- завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок;
- завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок;
- віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування суми нарахованих внесків на оплату праці працівників, зайнятих у невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди;
- не включення виплат, передбачених законодавством, до складу сукупного доходу при обчисленні податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- неправильне застосування ставки та пільг при нарахуванні ПДФО;
- порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду; завищення (заниження) розміру середнього заробітку внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які відповідно до чинного законодавства не підлягають включенню до даного розрахунку;
- несвоєчасність сплати відрахувань та утримань, пов'язаних з оплатою праці, відповідним органам;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- порушення за розрахунками за депонованою заробітною платою;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Рекомендована література:

1. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник – К.: Знання – Прес, 2002. – 223 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. - К.: Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 1999. - 574 с.
3. Сопко В.В., Шило В.П., Брабул О.М. та інші Організація і методика проведення аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. -К. : Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 2003. - 637.
4. Погорелова, Т. П. Основні організаційно-методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. П. Погорелова, Д. С. Корячко // Ефективна економіка. – 2017. – № 1.

Тема 9. Аудит довгострокових і короткострокових зобов'язань.

9.1 Аудит довгострокових зобов'язань

П(С)БО 11 "Зобов'язання" визначає порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання. Цим стандартом усі зобов'язання класифікуються на довгострокові, поточні, забезпечення та непередбачені зобов'язання.

Аудитор перевіряє, чи дотримано порядку, за яким кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних договорів. У кредитному договорі банк бере на себе зобов'язання надати кредит, а позичальник - використати, сплатити борг і повернути його. Під час аудиту довгострокових позик і векселів аудитор керується П(С)БО 11 "Зобов'язання". Аудитору слід врахувати, що до довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

9.2. Аудит короткострокових зобов'язань

Облік розрахунків ведеться на рахунку 60 "Короткострокові позики" у національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних кредитів, за дебетом - погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Аудитор здійснює аналіз фінансового стану підприємства, контролює дотримання строків платежів, своєчасність сплати комерційного кредиту. Комерційні кредити підприємство покриває за рахунок власних оборотних коштів, інших джерел, а також за рахунок банківського кредиту. Завдання аудитора - перевірити законність одержання і використання банківських кредитів за цільовим призначенням, своєчасність погашення їх.

Перевіряючи записи у Головній книзі й балансі, аудитор з'ясовує, якими видами позик користувалось підприємство. Для перевірки дотримання порядку кредитування, оформлення позик та їх погашення.

Аудит кредитних операцій доцільно проводити за видами позик (кредитів) - під товарооборот, товари сезонного нагромадження, на тимчасові потреби тощо.

За даними балансу і записами в реєстрі аналітичного обліку аудитор встановлює, чи використовувалася позика за цільовим призначенням. Аудитор перевіряє правильність відомостей про забезпечення виданих позик, наявність власних оборотних коштів у товарних запасах, повноту використання позик на тимчасові потреби, під нормативні запаси матеріальних цінностей. Особливій перевірці підлягають факти виникнення простроченої заборгованості, при цьому встановлюють причини, суму збитків від сплати процентів за підвищеною ставкою, перевіряють ефективність заходів щодо погашення прострочених позик, з оздоровлення фінансового стану підприємства.

Основними причинами виникнення простроченої заборгованості є невиконання плану товарообороту, порушення позичальниками договірних зобов'язань, затоварювання тощо. Перевірку кредитних операцій здійснюють паралельно з аналізом виконання плану товарообороту і стану товарних запасів.

Типовими порушеннями є включення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі некредитованих товарно-матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження.

Якщо підприємство одержало позику під товари сезонного зберігання, доцільно звірити суму фактичних залишків товарів сезонного зберігання з даними, поданими у банк.

9.3 Аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками

На рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" ведеться облік розрахунків із постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги. За кредитом цього рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників товарно-матеріальні цінності, за дебетом - її погашення.

Аудит здійснюється окремо за кожним постачальником за кожним документом (рахунком) на сплату. Під час одержання матеріалів, товарів необхідно зробити запис: дебет рахунка 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари", кредит рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Однак, коли на підставі виписки банку відбувається списання грошей для розрахунку з постачальником, то робиться запис: дебет 63, кредит 31 "Рахунки в банках".

Аудитор перевіряє правильність і своєчасність виконання договірних зобов'язань постачальниками і підрядниками за виконані роботи чи надані послуги. Аудит починають з аналізу результатів інвентаризації кредиторської заборгованості за відповідними звітними періодами на найближчу дату до початку аудиту. Дані інвентаризації слід звірити із сумами, відображеними у

Головній книзі та балансі за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Звіряння підлягають залишки кредиторської заборгованості на початок звітного періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді, й уточнюється реальність кредиторської заборгованості.

Під час аудиту розрахунків із постачальниками необхідно встановити наявність договорів поставки товарів, перевірити доцільність придбання, дотримання встановлених договором розрахунків. Щоб встановити повноту оприбуткування матеріальних цінностей, слід зіставити дані про їх кількість і вартість за платіжними документами (платіжним дорученням і вимогами-дорученнями) з даними документів на їх оприбуткування (рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку розрахунків з постачальниками (реєстрів операцій за рахунками з постачальниками), книгами, картками складського обліку, звітами руху товарів. Звертається увага на правильність застосування постачальниками цін, тарифів за послуги. Подібні факти виявляють зіставленням цін, вказаних у рахунках постачальників, з цінами, вказаними в договорах.

Під час перевірки розрахунків з підрядниками встановлюють:

- чи включено об'єкти, що будуються, до титульного списку;
- чи забезпечені вони відповідними джерелами фінансування;
- чи є проектно-кошторисна документація на будівельні об'єкти;
- чи укладені договори з підрядниками і які умови розрахунків (за об'єкт у цілому чи за етапи робіт);
- правильність застосування цін, розцінок, чи немає дописок обсягів виконаних робіт;
- достовірність поданих до оплати рахунків із доданими до них актами про виконані роботи.

Рекомендована література:

1. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник – К.: Знання – Прес, 2002. – 223 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. - К.: Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 1999. - 574 с.
3. Сопко В.В., Шило В.П., Брабул О.М. та інші Організація і методика проведення аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. - К. : Вища шк. .: Т-во „Знання”, КОО, 2003. - 637.
4. Внутрішній аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками як шлях вдосконалення системи внутрішнього контролю підприємства / Н. М. Бразілій, О. О. Лисенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2012. - Вип. 30(1). - С. 20-26.

Тема 10. Аудит витрат і собівартості продукції

10.1 Мета й завдання аудиту витрат і собівартості продукції

Метою аудиту витрат і собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів.

Інформацію про результати діяльності підприємство налає користувачам через оприлюднення звіту за ф. 2 "Звіт про фінансові результати", в якому інформація подається з погляду видів діяльності: надзвичайної і звичайної. Інформація зі звичайної діяльності у звіті подається за підвидами: операційна, інвестиційна та фінансова. У свою чергу, операційна діяльність поділяється на основну та іншу операційну діяльність.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартості, аудитору необхідно:

- одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірності і достатності;
- вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

З цією метою аудитор повинен здійснити:

- перевірку наявності й правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);
- оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції (робіт, послуг);
- перевірку правильності оприбуткування готової продукції;
- перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;
- оцінку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат.
- перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції.

Отже, метою аудиту витрат на виробництво і собівартість виробленої та реалізованої продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, оскільки гарантом достовірності цієї інформації є аудиторський висновок.

Для встановлення переліку нормативних документів, які застосовуються при аудиті витрат і собівартості продукції, необхідно вдатися до визначення показника "собівартість" і його розуміння.

На даному етапі розглянемо нормативні документи, які регламентують правильність формування витрат в обліку, метою якого є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції.

Основним нормативним документом є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та відповідні Методичні рекомендації з інших галузей.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, крім положень про віднесення витрат, за класифікаційними ознаками визначають:

- методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції:
- облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах, калькулювання продукції (робіт, послуг) допоміжних підприємств і списання цієї продукції (робіт, послуг) на виробництво основної продукції;
- облік незавершеного виробництва;
- витрати, що не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- порядок визначення ціни та рентабельності виробництва продукції.

10.2 Предметна область аудиторського дослідження

При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші.

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про:

- технологію виробництва;
- виробниче обладнання;
- структуру виробничого управління.

Детальному вивченню підлягають також:

- посадові інструкції персоналу;
- звітність (фінансова, статистична, оперативна);
- реєстри обліку;
- первинні документи;
- пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;
- наказ про облікову політику.

У наказі про облікову політику обов'язково вивчають такі питання:

- методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості виробленої продукції;
- перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості;
- методи нарахування заробітної плати;
- методи списання виробничих запасів на виробництво;
- методи списання МШП та відображення зносу необоротних МШП;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- методи оцінки незавершеного виробництва;
- методи розподілу витрат між основною і супутньою продукцією;

- методи оцінки зворотних відходів.

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

10.3 Організація аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

На етапі ознайомлення необхідно вивчити організацію виробництва і технологічного процесу на підприємстві, умови роботи.

Перед початком перевірки в першу чергу аудитор повинен ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються підприємством.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів з одного цеху до іншого, як здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання, яке використовується, наскільки це обладнання завантажене роботою — як повно використовується його потужність. Важливо звернути увагу на правильність застосування норм на списання сировини та матеріалів.

Слід мати на увазі, що при багатьох технологіях ці норми залежать від типу обладнання. Також необхідно перевірити відповідність наявного обладнання тому, яке відображене в бухгалтерському обліку. Шляхом спостереження аудитор може перевірити час використання обладнання протягом доби. Перевіркою витрачання електроенергії за лічильниками розрахунковим шляхом можна встановити, скільки обладнання працювало фактично і зіставити одержані дані з даними обліку.

Таким чином можна перевірити достовірність даних про використання обладнання. Якщо при перевірці виявиться, що за розрахунками обладнання використовувалось у дві зміни, а за даними обліку — в одну, це свідчатиме про наявність грубих порушень і потребуватиме від аудитора вжиття відповідних заходів:

- взяти пояснення від начальника цеху й енергетика клієнта;
- провести опитування працівників.

Аудит витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсуккупності. При проведенні аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про

встановлені суттєві відхилення при перевірках попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне рахування залишків незавершеного виробництва.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті "Втрати від браку" і деяких інших статей, що відносяться, як правило, повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад, і т. ін.

Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

Окремі підприємства допускають списання на виробництво недостач матеріалів, виявлених при проведенні інвентаризації, неправильний розподіл відхилень фактичних цін між матеріалами, списаними на виробництво, і залишками матеріалів на складі, що призводить до неправильного визначення собівартості продукції.

Необхідно з'ясувати, чи повністю входять до собівартості продукції нараховані амортизація основних засобів і знос малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат і т. ін.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості

формування собівартості аудиторю необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

При аудиті операцій із відвантаження і реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут".

У деяких випадках приписки продукції можуть приховуватися за підробленими розписками про залишені нібито на зберігання в цехах готові вироби. Встановити такі факти можна інвентаризацією.

В аудиторській практиці нерідко зустрічається викривлення показника собівартості незавершеного виробництва, який встановлюється шляхом проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки за методами, обраними підприємством і узаконеними наказом про облікову політику.

Рекомендована література:

1. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісєєв та ін. – 2-ге вид. – Л. : Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
2. Белуха Н. Т. Аудит : учебник / Н. Т. Белуха. – К. : Знання, 2000. – 769 с.
3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
5. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.

Тема 11. Аудит формування доходів і фінансових результатів.

11.1 Методичні способи аудиту доходів і фінансових результатів

Основними нормативними актами під час проведення аудиту доходів і фінансових результатів є:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318.

Правильність формування доходів і фінансових результатів встановлюють шляхом виявлення законності відображення витрат на виробництво. Необхідність такої послідовності перевірки обумовлена взаємозв'язком відображення затрат, собівартості, доходів та прибутку.

У зв'язку з такою побудовою економічної ланки формування доходів і фінансових результатів програма перевірки доходів і прибутку може містити такі головні питання:

- перевірка організації обліку формування доходів та фінансових результатів;
- перевірка порядку формування активів;
- перевірка порядку накопичення затрат на виробництво готової продукції;
- перевірка правильності відображення процесу реалізації готової продукції, послуг;
- перевірка правильності формування доходів і фінансових результатів.

Етапи аудиту витрат і доходів:

- встановлення наявності та правильності ведення первинної документації обліку формування доходів і фінансових результатів;
- встановлення наявності і правильності ведення реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг (при безготівкових розрахунках) і матеріалів, робіт та послуг (за готівку);
- виявлення накопичення і правильності ведення відомостей аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;
- виявлення наявності аналітичних даних з обліку до рахунків №71,72,73,74, 75;
- виявлення правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей;
- виявлення правильності відображення даних доходів і фінансових результатів в Журналі - ордері № 6 с.-г. або машинограм. Формування затрат пов'язано з правильністю ціноутворення активів та перенесення їх вартості на виробництво.

Під час перевірки порядку витрачання запасів (виробничих запасів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів) і списання їх вартості на виробничі рахунки.

Для встановлення правильності формування затрат на виробництво продукції перевірячі також підлягають прямі витрати. Це заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Під час аналізу інших прямих витрат враховують, щоб не було необґрунтованої перевитрати за такими статтями, деякі з яких можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Під час вивчення правильності віднесення на виробничу собівартість загальновиробничих витрат спочатку перевіряють їх діючу на підприємстві структуру. Аудит загальновиробничих витрат проводиться шляхом розгляду їх структури і порядку розподілу. Під час вивчення витрат на виробництво слід перевірити порядок нарахування амортизації.

Після вивчення правильності формування витрат на виробництво перевіряють законність використання методів вирахування її собівартості. Збитком при визначенні результату фінансових операцій є фінансові витрати й

витрати від участі в капіталі, а прибутком - дохід від участі в капіталі й інші фінансові доходи.

Збитком при визначенні результату іншої діяльності є накопичення витрат від іншої звичайної діяльності, а прибутком - накопичення доходів від іншої звичайної діяльності.

При вивченні всіх питань, пов'язаних з перевіркою аудиту доходів і фінансових результатів, користуються такими способами:

- порівняння;
- взаємного контролю;
- зустрічної перевірки документів;
- математичного моделювання;
- контрольного запуску сировини (у виробництво).

11.2 Методика документування аудиту доходів та фінансових результатів

При визначенні мети перевірки доходів та фінансових результатів аудитор керується необхідними завданнями більш ретельного вивчення об'єкта. У зв'язку з цим до переліку майбутніх робіт з перевірки доходів та фінансових результатів потрібно включити:

- перевірку первинних документів формування доходів та фінансових результатів;
- встановлення своєчасності записів даних первинних документів у реєстри бухгалтерського обліку;
- встановлення правильності формування доходів та фінансових результатів від реалізації, інших операційних доходів, доходів від фінансових операцій, доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів.

У програму перевірки доходів та фінансових результатів включають встановлення повноти надходження доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), інших операційних дій.

У перелік аудиторських процедур при складанні програми формування доходів включають:

- перевірку правильності формування доходу від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), іншого операційного доходу;
- перевірку недопущення включення в доходи: суми податку на додану вартість, акцизів, суми надходжень за договором комісії, суми попередньої оплати продукції, суми авансу в рахунок оплати продукції (робіт, послуг), суми задатку під заставу;
- перевірку правильності визнання доходу при обміні продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами) та від надання послуг;
- перевірку правильності формування доходу від цільового фінансування, іншого операційного і фінансового доходу;
- перевірку правильності оцінки доходу.

При вивченні даних операцій формування доходів необхідно встановити:

- порядок виконання замовлень на продаж продукції;
- порядок формування цін на продаж продукції;

- наявність первинних документів; відомостей та книг аналітичного обліку; реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг; Журналу-ордера № 6 с.-г. та інших реєстрів;
- відповідність бухгалтерських записів з відображення доходів та фінансових результатів визначеним даним фінансової звітності;
- правильність зважування продукції перед відвантаженням отримувачу та правильність оформлення документів;
- правильність визначення знижок на засміченість та якість продукції;
- правильність списання граничнодопустимих втрат при псуванні та нестачах продукції;
- правильність відображення доходу, який отримано від реалізації іноземної валюти та інших оборотних активів;
- правильність відображення доходу від реалізації необоротних активів.

У тест з питань бухгалтерського обліку доходів та фінансових результатів можна включити аналогічні питання, які наводяться в програмі перевірки. Однак в інформаційному порядку тест можна розширити та вказати в ньому додаткові питання:

- відповідність визнання та класифікації доходу Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід";
- правильність розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності;
- правильність обчислення відсотків за використання грошових коштів;
- правильність визначення роялті - платежів за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо);
- правильність визначення дивідендів - частини чистого прибутку, який розподілений між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства;
- випадки відвантаження продукції (товарів) за бартерним контрактом.

11.3 Аудиторська перевірка податкових розрахунків і платежів

Одним із важливих чинників розв'язання економічної кризи в суспільстві є удосконалення системи оподаткування. Завдання аудитора - перевірити правильність обчислення податків і платежів та своєчасність і повноту їх сплати. Перевірці підлягає кожний вид податку і платежу. До основних нетоварних розрахункових операцій належать розрахунки з бюджетом (із фінансовими органами) за податки з обороту (акцизний збір, ПДВ тощо), з прибутків, з доходу працівників та ін. Облік розрахунків з бюджетом відображають на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", у кредит якого записують суми, що підлягають внесенню в дохід бюджету, а в дебет - внесені платежі.

Аудитор перевіряє правильність кореспонденції в обліку розрахунків з бюджетом. Зокрема, внески з прибутку до бюджету відображають щомісяця таким записом: дебет рахунка 98 "Податки на прибуток", кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками".

Сума ПДВ, що підлягає внесенню до бюджету, оформляється записом: дебет рахунка 70 "Доходи від реалізації", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами".

На суму податків, утриманих із заробітної плати робітників і службовців, роблять запис: дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами". Слід мати на увазі, що у балансі сальдо за рахунком 64 "Розрахунки за податками й платежами" показують в активі дебіторську, у пасиві - кредиторську заборгованість.

На рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), що справляються відповідно до чинного законодавства.

У процесі аудиту вивчають акти перевірок, проведених державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом тощо. Крім того, з'ясовують причини прострочення платежів, за чий рахунок віднесена пеня, яких заходів вжито до винних осіб за несвоєчасне перерахування коштів.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів; виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет; бухгалтерські записи на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами", реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час аудиторської перевірки слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо за кожним видом податків і платежів на кінець звітного періоду, для чого дані аналітичного обліку кожного виду податку чи платежу порівнюють із залишками в реєстрах аналітичного обліку і Головній книзі за рахунком 64 "Розрахунки за податками й платежами" чи іншими рахунками. Якщо виявлено неточності у розрахунках, слід вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати, чи підприємство заплатило штрафи, пеню податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або у неправильному обчисленні платежу в бюджет.

Під час аудиторської перевірки правильності вирахування і сплати окремих видів податків керуються законодавчими актами про оподаткування прибутку підприємств, про прибутковий податок з громадян, про податок на додану вартість, про акцизний збір тощо.

Особлива увага приділяється правильності розрахунків з податків. Аудитор повинен у необхідних випадках надати бухгалтерові допомогу, щоб правильно зробити такий розрахунок, порекомендувати йому внести зміни у баланс підприємства.

Аудитор перевіряє правильність обліку валового прибутку, а відтак тієї її частини, яка безпосередньо оподатковується. Тому зіставляють ідентичність балансових даних про прибуток з його обліком у Головній книзі, реєстрах аналітичного обліку за рахунком 79 "Фінансові результати", за Звітом про фінансові результати. Необхідно впевнитися у реальності сум з дебету і кредиту

рахунків 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації", а також у законності витрат, включених у собівартість.

Для приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування суб'єкти підприємницької діяльності у декларації про доходи відображають значно меншу, порівняно з фактичною, суму прибутку від господарської діяльності. Заниження доходу (прибутку) або інших об'єктів оподаткування полягає в тому, що в декларації про доходи відображаються всі операції, але при цьому завищується собівартість продукції, у зв'язку з чим зменшується загальний обсяг прибутку, який підлягає оподаткуванню.

Основними видами викривлень фінансової звітності можуть бути:

- заниження прибутку внаслідок необґрунтованого завищення суми матеріальних витрат, включених у собівартість продукції (робіт, послуг), неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва, витрат обігу і торговельної націнки на залишок відвантажених товарів (виконаних робіт, послуг), нестач товарно-матеріальних цінностей, відшкодування матеріальних збитків тощо;

- включення у витрати виробництва (обігу) витрат, які покриваються відповідно до чинного законодавства за рахунок спеціальних джерел, а також завищення або заниження на кінець звітного періоду величини залишків резервів, створюваних за рахунок витрат за основною діяльністю;

- неправильне визначення фінансового результату господарсько-фінансової діяльності, який приймається для визначення платежів у бюджет;

- приховання доходів шляхом зарахування виручки від реалізації продукції на інші балансові рахунки тощо.

Рекомендована література:

1. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.
2. Белуха Н. Т. Аудит : учебник / Н. Т. Белуха. – К. : Знання, 2000. – 769 с.
3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

Тема 12. Завершення аудиторської перевірки та узагальнення результатів аудиту фінансової звітності

12.1. Контроль якості аудиторських послуг

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої Аудиторською палатою України:

- затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);
- складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;

- забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;
- освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутріфірмового контролю.

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно її системи контролю якості для виконання аудиторських завдань, є метою Міжнародного стандарту контролю якості. Зокрема з політики та процедур контролю якості для фірм:

- що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- стосовно інших завдань з надання впевненості;
- що надають супутніх послуг.

Аудиторській фірмі слід запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують виконання всіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог.

Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції:

1. Стежить за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити:

- чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань;
- чи розуміють асистенти вказівки до аудиторської перевірки;
- чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту.

2. Отримує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи, за потреби, загальний план і програму аудиту;

3. Розв'язує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує перевірки персоналом, який є принаймні настільки компетентним, щоб з'ясувати чи:

- 1) виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- 2) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- 3) проводилися відповідні консультації та чи документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки;
- 4) є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- 5) отримані достатні та відповідні для складання висновку докази;
- 6) відповідно задокументована виконана робота;
- 7) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

Процес аудиту може містити (зокрема, у випадку великих комплексних аудиторських перевірок) прохання до персоналу, що не бере участі в аудиторській перевірці, виконати певні додаткові процедури перед наданням аудиторського висновку клієнту.

12.2. Події після дати балансу

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 "Події після дати балансу" - "датою балансу") та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;
- ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати коригувань, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати розкриття.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку.

Основними аудиторськими процедурами призначеними для визначення подальших подій можуть бути:

- огляд процедур і процесів, які проводить керівництво ;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;
- запити щодо проблем, які обговорені на зборах, протоколи, які ще не готові;
- ознайомлення з самою останньою проміжною звітністю, з кошторисами, прогнозами, бюджетами;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва й персоналу;

- огляд бухгалтерських записів і облікових регістрів після дати фінансових звітів;
- запити юристам щодо судових справ та позовів;
- ознайомлення з переліком укладених та анульованих договорів після дати фінансових звітів, з листами банків, клієнтів;
- вивчення фактичного виконання прогнозів, якщо такі були;
- спілкування з внутрішнім аудитором.

Активний пошук свідочств щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

12.3. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

У ринкових умовах значно розширюється коло користувачів облікової, контрольної, аналітичної інформації.

В Україні у сфері фінансового контролю аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Ці законодавчі і регуляторні акти де-якою мірою визначають коло осіб, які є користувачами результатів аудиту.

Користувач результатів аудиту - це юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувач буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію за достовірну.

Так, підприємства найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів - прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; кредиторів - можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів - наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи - як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Отже, в кожного користувача різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти - лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Крім зовнішніх регулюючих або наглядових органів, яким аудитор надсилає інформацію з питань аудиту суб'єкта господарювання, аудитор повинен вчасно повідомляти таку інформацію, яка має значення для самого управління й виявлена в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність, згідно з договором, розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не тільки майнова чи інша цивільно-правова, наприклад кримінальна), відповідно до законодавства України.

Рекомендована література:

1. Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього аудиту / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 4. – С. 18–20.
2. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль. Организация вну–треннего аудита в условиях экономического кризиса : учебник / В. В. Пугачев. – М. : Дело и сервис, 2010. – 224 с.
3. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко; за ред. В. В. Немченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 9–123.
4. Пшенична А. Ж. Аудит / А. Ж. Пшенична. К.: Центр учбової літератури, 2008. – С. 236–250.
5. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 300с.
6. Кузькін Є.Ю. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Є. Ю. Кузькін, М. М. Коваленко, Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров. – Х. : ХІФ УДУФМТ, 2009. – 232 с.
7. Шкіря Н.Л. Аудит : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняк – Львів: Магнолія 2006, 2007. – 224 с.
8. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко: заред. Л. Л. Яковлева. – Х.: НТУ«ХП», 2014. – 178 с.

Тема 13 Внутрішній аудит суб'єктів підприємницької діяльності.

13.1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види

Вимоги сучасних ринкових економічних відносин формують новий, зовсім інший підхід до питання управління підприємством і збереження власності, в яке вкладено кошти. Це розуміння необхідності нових підходів до збереження майна підприємства втілюється в пошук нових форм контролю, який відіграє важливу роль в управлінні господарською діяльністю.

Функція контролю притаманна управлінню з моменту створення підприємства, формулювання його завдань, планів на майбутнє. Без контролю не може існувати ніякий вид управління, як управління не може існувати без:

- об'єктивної інформації щодо фактичного стану справ на підприємстві;
- перевірки відхилень від встановлених вимог до прийнятих управлінських рішень;
- виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання цих рішень і насамперед, на досягнення поставленої мети.

Такий контроль має назву внутрішньогосподарського (внутрішнього) контролю.

Внутрішній контроль - це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

Система внутрішнього контролю - це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди в процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом підприємства. За внутрішній аудит відповідає підприємство або один із його відділів, тобто це контрольний орган всередині фірми. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінці функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначити, чи дотримано в господарській системі тих специфічних

процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності)

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і відповідають таким групам:

- організаційні об'єкти;
- об'єкти тактичного значення;
- об'єкти стратегічного значення.

Основні об'єкти внутрішнього аудиту:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан необоротних активів, запасів;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях аудиторів та інтересах керівників.

Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління підприємством для контролю й аналізу господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюється або на основі рішення органів управління, або відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Головна мета внутрішнього аудитора - визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві перекручення.

Термін "Внутрішній аудитор" означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревизорів підприємства).

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи:

- умови проведення аудиту;
- систему бухгалтерського обліку;
- процедури аудиту.

Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог.

Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Можливість і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрями і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва.

Основні контрольні функції внутрішнього аудиту:

- контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу;
- контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється.

Критерії оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний статус (підпорядкованість виключно вищому рівню керівництва підприємства);
- функції (ступінь виконання керівництвом підприємства рекомендацій фахівців внутрішнього аудиту);
- компетентність (ступінь обґрунтованості політики прийняття на роботу співробітників служби
- внутрішнього аудиту, подальшого безперервного професійного навчання);
- професіоналізм (ступінь дотримання порядку планування, документування результатів роботи; регламентів діяльності: Положення про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій).

13.2. Планування роботи внутрішнього аудитора

Планування роботи внутрішнього аудитора передбачає планування аудиту, перевірку та оцінку інформації, надання рекомендацій та контроль після перевірки.

Перевірка повноти інформації передбачає:

- визначення завдань, цілей та планів підрозділу, що перевіряється;
- отримання інформації про організаційну структуру та її зміни, про посадові інструкції, положення про підрозділи;
- наявність робочої документації попередньої аудиторської перевірки;
- користування матеріалами попередньої аудиторської перевірки, включаючи матеріали зовнішнього аудиту.

Планування аудиторської перевірки передбачає визначення коштів на її проведення.

Під час їх розрахунку враховують:

- кількість працівників служби внутрішнього аудиту, ступінь їх досвіду згідно з характером і складністю завдання;

- знання та стан дисципліни працівників служби внутрішнього аудиту, а також тимчасові обмеження та наявність у розпорядженні підприємства власних коштів;
- необхідність підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- можливість використання досвіду зовнішніх аудиторів.

План проведення аудиторської перевірки затверджується керівником служби внутрішнього аудиту до початку її проведення.

У разі внесення змін до плану проведення аудиторської перевірки їх затверджують заздалегідь.

13.3 Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, а й документально підтверджувати отриману інформацію.

Вхідну інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також змісту поділяють на нормативно-правову (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти), нормативно-довідкову (формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо), фактографічну (сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності) і організаційну (формується керівником служби внутрішнього аудиту на першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як Загальний план аудиту, Програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок).

Формуванню вихідної (контрольної) інформації передують етап виконання аудиторських процедур з метою отримання доказів щодо предмету завдання керівництва підприємства. Вихідну інформацію, залежно від ступеня узагальнення відомостей, поділяють на проміжну і підсумкову.

Проміжна контрольна інформація формується в ході накопичення, групування і попередньої систематизації виявлених у процесі аудиту відхилень (помилки, порушень) фінансово-господарської діяльності клієнта.

Підсумкова інформація являє собою вищий рівень узагальнення контрольної інформації за результатами проведення аудиту. До цих видів вихідної інформації зокрема відносяться аудиторський звіт та аудиторський висновок.

На якість виконання контрольних процедур безпосередньо впливають аспекти методології і методики процесу внутрішнього аудиту.

Методологія являє собою сукупність прикладних засобів, спрямованих на вивчення порядку організації служби внутрішнього аудиту.

З точки зору технології, процес аудиту являє собою сукупність певних процедур отримання і реалізації контрольної інформації.

Методологія в організації об'єктів внутрішнього аудиту проявляється в групуванні (систематизації) їх за принципом певної однорідності та формами контролю.

До функцій внутрішнього аудиту належать заходи із забезпечення контролю, які залежать від існування належної внутрішньої політики, запровадженої управлінським персоналом.

Інформація про виявлені в ході аудиторської перевірки фактів порушень повинна бути достатньою, точною і вагомою, щоб забезпечити на її основі відповідних рекомендацій.

Процес збирання, аналізу та документування інформації повинен перебувати під наглядом керівника служби внутрішнього аудиту.

Заходи із забезпечення контролю, які доречні для внутрішнього аудиту, передбачають процедури, що допомагають виконанню вказівок управлінського персоналу. Такі заходи можуть бути спрямовані на розгляд вірогідності невідображення окремих господарських операцій в обліку, на визначення та аналіз суттєвих оцінок у звітності, надійність фінансової інформації в цілому.

У своїй діяльності внутрішні аудитори реалізують різні методики: спосіб нормативно-правового регулювання, логічний аналіз, порівняння, зустрічна і взаємна звірки тощо.

Внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу з належною професійною ретельністю: здійснювати планування, контроль, перевірку та документування внутрішнього аудиту, мати в наявності відповідні аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи.

Документування роботи внутрішніх аудиторів передбачає попереднє визначення обсягів аудиторської перевірки, рівнів перевірки, методів формування вибірки, процедури огляду.

В результаті проведених робіт фахівці служби внутрішнього аудиту формують незалежну думку і відображають її відповідним записом у розділі Аудиторського звіту (Акту).

Оцінювання стратегічних напрямів, пов'язаних з функціонуванням підприємства в зовнішньому середовищі, передбачає вивчення аудитором таких основних об'єктів.

13.4 Узагальнення роботи внутрішнього аудитора

Формування підсумкової контрольної інформації є завершальним етапом процесу внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності фірми. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора по відношенню до вірогідності та об'єктивності фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту і оформленню робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Уся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) і Аудиторським висновком.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію про обсяг роботи, період перевірки та про перевіряючого.

За кожним із вказаних положень основний розділ аудиторського звіту повинен містити не тільки аргументацію по відношенню до виявлених відхилень (порушень, помилок), а й рекомендації щодо їхнього усунення та запобігання в майбутньому.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора ґрунтується на відомостях, які відображені в аудиторському звіті, що визначає його форму і вид думки:

- безумовно-позитивна;
- умовно-позитивна;
- негативна.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора повинно бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, який перевіряється, відповідає існуючим законам і нормативним вимогам.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення бухгалтерського обліку.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайства та інших подібних випадків у діяльності підприємства, а також усіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для господарюючого суб'єкта.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином, внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може дати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора містить основну інформацію та резюме.

В аудиторський висновок внутрішнього аудитора обов'язково включають усі важливі факти, які необхідні для підтвердження або запобігання неправильним судженням. Менш важливу інформацію (факти) можна передавати усно або шляхом неофіційного листування.

У висновках подаються рекомендації, які гуртуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів. В аудиторському висновку можна зазначати вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформацію щодо введення суворого контролю над операціями.

Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити із суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання, це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта аудиту можна включати у висновок як додаток, а також подавати в головній частині висновку або в супровідному листі.

Після завершення аудиторської перевірки внутрішні аудитори складають висновок і підписують його. Внутрішній аудитор, уповноважений підписати аудиторський висновок, повинен призначатися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства тільки резюме.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чиї інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

Аудиторський звіт і аудиторський висновок внутрішнього аудитора підписують і скріплюють печаткою окремо, оскільки аудиторський звіт (аудиторський акт) містить конфіденційну інформацію і залишається для внутрішнього користування, а аудиторський висновок подається загальним зборам акціонерів.

Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище на підприємстві щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському висновку порушень, а також визначити можливе прийняття на себе власниками ризику незастосування відповідних заходів.

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, це - встановлення адекватності, ефективності та підприємства у зв'язку з викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначатися в Положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Керівники підприємства мають право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або іншими міркуваннями. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення власникам підприємства.

Деякі викладені в аудиторському висновку внутрішнього аудитора недоліки можуть бути настільки важливими, що потребуватимуть від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

Для забезпечення потреб управління підприємством велике значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора. Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути:

- точне визначення його завдань;
- правильне планування роботи;
- використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту;
- систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів;
- чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів;
- постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його застосування;
- удосконалення методики аудиту.

На ефективність внутрішнього аудиту впливають такі фактори: витрата часу на цикл проведення аудиту, трудовитрати осіб, що приймають рішення про проведення аудиту і персоналу на планування, проведення та узагальнення результатів аудиту; організаційні витрати, що характеризуються кількістю осіб, яких відривають від продуктивної праці для здійснення аудиту; собівартість і рентабельність внутрішнього аудиту, витрати коштів на здійснення аудиту; співвідношення залежності аудиту від прогнозованих економічних, соціально-політичних наслідків, кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для потреб користувачів.

Рекомендована література:

1. Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього аудиту / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 4. – С. 18–20.
2. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль. Организация вну–треннего аудита в условиях экономического кризиса : учебник / В. В. Пугачев. – М. : Дело и сервис, 2010. – 224 с.
3. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко; за ред. В. В. Немченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 9–123.
4. Пшенична А. Ж. Аудит / А. Ж. Пшенична. К.: Центр учбової літератури, 2008. – С. 236–250.

5. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 300с.

6. Кузькін Є.Ю. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Є. Ю. Кузькін, М. М. Коваленко, Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров. – Х. : ХІФ УДУФМТ, 2009. – 232 с.

7. Шкіря Н.Л. Аудит : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняк – Львів: Магнолія 2006, 2007. – 224 с.

8. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко: заред. Л. Л. Яковлева. – Х.: НТУ«ХП», 2014. – 178 с.